

Jenna Tuomainen

LOBBAUKSEN MERKITYS IFRS 16 VUOKRASOPIMUKSET -STANDARDIN ASETTAMISESSA

Johtamisen ja talouden tiedekunta
Pro gradu -tutkielma
Marraskuu 2019

TIIVISTELMÄ

Jenna Tuomainen: Lobbauksen merkitys IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardin asettamisessa
Pro gradu -tutkielma
Tampereen yliopisto
Tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelma
Marraskuu 2019

IFRS 16 Vuokrasopimukset on uusi vuokrasopimuksia koskeva kansainvälinen tilinpäätösstandardi, jota on valmisteltu viime vuosien aikana ja viimein tammikuusta 2019 alkaen sovellettu käytännössä. Uuden vuokrasopimusstandardin myötä vuokrasopimusten kirjanpitoikäsiittely muutui merkittävästi. Standardilla on merkittäviä vaikutuksia muun muassa standardeja soveltavan yhtiön tilinpäätöksiin sekä niistä laskettaviin tunnuslukuihin. IFRS 16 -standardia alettiin valmistelemaan vuonna 2009 IASB:n (International Accounting Standards Board) toimesta. Vuonna 2010 syntyi ensimmäinen standardiluonnos, jota oli mahdollista kommentoida avoimesti lähettämällä kirje IASB:n määrittämällä kommentointijaksolla. Luonnos sai kritiikkiä paljon, joten standardia valmistellut IASB:n työryhmä teki muutoksia ja julkaisi uuden luonnoksen kommentoitavaksi vuonna 2013. Lopullinen IFRS 16 -standardi julkaistiin vuonna 2016.

Tämän tutkielman tarkoituksena oli selvittää lobbauksen vaikutuksia IFRS 16 -standardin asettamisprosessissa. Tutkielmassa selvitettiin myös, onko lobbaajan intressiryhmällä tai lobbauksen ajankohdalla vaikutusta standardia koskevan lobbauksen onnistumisen kannalta. Teoreettisessa viitekehyksessä esitellään tilinpäätösstandardien sääntelyä koskevia teorioita, kansainvälisten tilinpäätösstandardien asettamisen prosessia sekä IFRS 16 -standardin tarkoitus ja pääperiaatteet. Lisäksi teoreettisessa viitekehyksessä tarkastellaan lobbaamisen teoriaa, tehokkuutta ja keinoja. Tutkielman empiirisessä osuudessa haettiin tutkimusongelmiin vastauksia analysoimalla molempien kommentointijaksojen kommenttikirjeitä, jotka valikoituivat harkittuun näytteeseen. Tulosten käsittelyn helpottamiseksi rakennettiin analyysirunko, johon kommenttikirjeiden sisällöstä syötettiin tuloksia. Empiirisessä osuudessa tarkasteltiin myös standardiluonnosten sekä julkaistun standardin välisiä eroja lobbausten vaikutusten löytämiseksi. Tutkimus toteutettiin kvalitatiivisena, mutta osittain kvantitatiivisia menetelmiä hyödyntäen.

Analysoitujen kommenttikirjeiden sekä muun tutkimuksessa käytetyn aineiston perusteella havaittiin, että lobbaustoiminta vaikutti IFRS 16 -standardin asettamiseen. Pääasiallisesti molemmista kommentointijaksoista valikoidut kommenttikirjeet sisälsivät argumentteja standardiluonnoksia vastaan. Molempien kommentointikierrosten jälkeen standardissa havaittiin tapahtuneen muutoksia lobbaustoiminnan perusteella. Tutkimuksen perusteella lobbaajan intressiryhmällä ei voitu sanoa olevan vaikutusta lobbauksen onnistumiseen. Lähes kaikki analysoidut kommenttikirjeet argumentoivat jollain tasolla standardia vastaan. Täten kaikkien analysoitujen kommenttikirjeiden lähettäjien, jotka esittivät kommentteja standardiluonnosta vastaan, voisi katsoa onnistuneen lobbauksessaan. Myös lobbauksen ajankohdan osalta tulokset olivat analysoitujen kirjeiden lähettäjien kesken hyvin samankaltaisia. Muutamaa poikkeusta lukuun ottamatta kaikki lähettäjät lähettivät kommenttikirjeensä kommentointijakson viimeisen kahden viikon aikana. Lobbauksen ajankohdan yhteyttä lobbauksen onnistumiseen ei voida todeta varmaksi tämän tutkimuksen perusteella, koska analysoitujen kommenttikirjeiden argumentit olivat pääasiallisesti standardiluonnoksia vastaan.

Avainsanat: IFRS 16, lobbaaminen, kommenttikirjeanalyysi, kansainväliset tilinpäätösstandardit

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck -ohjelmalla.

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	1
1.1	Tutkimusaiheen esittely	1
1.2	Tutkimuksen tavoitteet ja rajaukset	3
1.3	Tutkimusmenetelmät ja -aineisto	4
1.4	Tutkielman rakenne	6
2	TUTKIMUKSEN TEOREETTINEN VIITEKEHYS	8
2.1	Tilinpäätösstandardit ja niiden asettaminen	8
2.1.1	Sääntelyn yhdeksänsäinen normatiivinen viitekehys	9
2.1.2	Standardinasettamiseen ja tilinpäätössääntelyyn liittyviä teorioita	12
2.1.3	Standardinasettamiseen vaikuttavia tekijöitä	16
2.1.4	IFRS-standardien asettamisprosessi	18
2.2	IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardin tarkoitus ja pääperiaatteet	22
2.3	Lobbaamisen teoriaa	25
2.3.1	Lobbauksen keinoja	29
2.3.2	Lobbauksen tehokkuus	31
3	TUTKIMUKSEN EMPIIRINEN OSUUS	35
3.1	Empiirisen aineiston keruu	35
3.2	Aineiston käsittely ja analysointi	38
3.2.1	Standardiluonnosten ja lopullisen standardin analysointi	39
3.2.2	Kommenttikirjeiden käsittely ja analysointi	39
3.3	Tutkimuksen luotettavuus	43
4	TUTKIMUSTULOKSET	45
4.1	Lobbauksen vaikutukset tutkittavaan standardiin	45
4.2	Intressiryhmän vaikutus lobbauksen onnistumiseen	49
4.3	Lobbauksen ajankohta ja sen merkitys	53
5	JOHTOPÄÄTÖKSET JA EHDOTUKSET JATKOTUTKIMUKSILLE	56
5.1	Johtopäätökset tutkimustuloksista	56
5.2	Jatkotutkimusehdotuksia	58
	LÄHTEET	61
	LIITTEET	64

KUVIO- JA TAULUKKOLUETTELO

Kuvio 1. Tilinpäätössääntelyprosessin eri tasot (Wagenhofer 2011, 230)	13
Kuvio 2. Vaikuttajaryhmät lobbausprosessissa (Jaatinen 2003, 17)	27
Taulukko 1. Lobbauksen tehokkuuden arviointitavat ja -kriteerit	33
Taulukko 2. Kommenttikirjeiden lukumäärät toimialoittain vuosina 2010 ja 2013.....	37
Taulukko 3. Vuonna 2010 kommenttikirjeiden lähettäneiden intressiryhmien kannanotot	50
Taulukko 4. Vuonna 2013 kommenttikirjeiden lähettäneiden intressiryhmien kannanotot	52
Taulukko 5. Vuonna 2010 lähetettyjen kommenttikirjeiden ajankohdat.	54
Taulukko 6. Vuonna 2013 lähetettyjen kommenttikirjeiden ajankohdat.	55

1 JOHDANTO

Tämän pääluvun tarkoituksena on johdatella lukija tutkielman sisältöön. Ensimmäisessä alaluvussa esitellään tutkimusaihe ja sen taustat. Tarkoituksena on tuoda esille tutkielman aiheen valintaan vaikuttaneet seikat. Seuraavassa alaluvussa esitellään tutkimuksen pääasialliset tavoitteet ja rajaukset kootusti. Tavoitteiden yhteydessä on selostettu myös tutkimukselle muotoutuneet tutkimusongelmat. Kolmannessa alaluvussa esitellään lyhyesti tutkimusmenetelmät ja -aineisto. Viimeisessä alaluvussa eritellään vielä tutkimuksen rakenne pääluvuittain.

1.1 Tutkimusaiheen esittely

IFRS-standardit eli kansainväliset tilinpäätösstandardit vaikuttavat enimmäkseen yksityisiin listattuihin yhtiöihin. Kuitenkin myös listaamattomat yhtiöt saavat noudattaa IFRS-säännöksiä laatiessaan tilinpäätöksiä. IFRS-standardien tarkoituksena on yhdenmukaistaa tilinpäätöksiä ja niiden laadintaa, eivätkä ne nimensä mukaisesti tunne valtioiden rajoja. Tilinpäätöksistä saatava informaatio vaikuttaa erilaisiin päätöksiin sekä yhtiön sisällä että ulkopuolella. Näin ollen tilinpäätösstandardien tulisi olla hyödyllisiä tilinpäätöksen perusteella tehtävien päätösten kannalta. Standardinasettajien on huomioitava tilinpäätöksen informaatiota käyttävien tahojen näkökulmat ja intressit standardinasettamisprosessissaan, jotta sääntely olisi asianmukaista sekä tasapuolista ja tarvittaessa myös tiettyjä ryhmiä suojelevaa. Haasteeksi standardinasettajien näkökulmasta muodostuu se, että yhtiön sisäisten ja ulkoisten tahojen näkemykset harvoin kohtaavat keskenään.

IFRS 16 Vuokrasopimukset (Leases) -standardi, jonka IASB (International Accounting Standards Board) julkaisi tammikuussa 2016, astui voimaan 1.1.2019. Vuokrasopimuksia koskeva IFRS 16 korvasi sitä edeltäneen IAS 17 Vuokrasopimukset -standardin. Kuten edeltäjänsäkin, uusi standardi koskee vuokrasopimusten kirjaamista, arvostamista ja esittämistapaa sekä määrittelee niistä tilinpäätöksissä esitettäviä tietoja koskevat periaatteet. Standardin tavoitteena on varmistaa, että vuokralle ottajat ja vuokralle antajat esittävät

vuokrasopimuksia koskevan informaation siten, että se kuvastaa kyseisiä liiketoimia todennukaisesti. Tilinpäätöksen käyttäjien tulisi pystyä arvioimaan tämän informaation perusteella, millainen vaikutus vuokrasopimuksilla on yhteisön rahavirtaan sekä taloudelliseen asemaan ja tulokseen. (IFRS Foundation 2016a, 8.)

On siis selvää, että uuden standardin tuomat muutokset sekä itse tilinpäätöslaskelmissä että muussakin tilinpäätöksessä esitettävässä informaatioissa ovat merkittäviä. Koska tase voi muuttua merkittävästikin standardin käyttöönoton myötä, tarkoittaa tämä käytännössä sitä, että monien yritysten sekä varat että velat kasvavat. Tämä puolestaan vaikuttaa pääoma- ja velkatunnuslukuihin, ja voi myös vaikuttaa esimerkiksi pankkien kovenanttiehtoihin. Tämän lisäksi kyseinen standardi tulee vaikuttamaan sitä soveltavien yhtiöiden arvonmäärittelyyn. (Kovero 2018.) Nämä seikat huomioon ottaen, on oletettavaa, että IFRS 16 -standardiluonnoksen julkaisu on herättänyt eri tahojen halun vaikuttaa standardin asettamiseen. Edellä mainitut intressierot eri tahojen kesken ovat todennäköisesti vaikuttaneet siihen, lobbaavatko tahot standardin puolesta vai standardia vastaan.

Tutkielmassa pyritään siis selvittämään lobbauksen vaikutusta eri näkökulmista IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardin asettamisprosessissa. Tilinpäätösstandardien lobbaaminen on melko koskematon aihe tieteellisissä tutkimuksissa. Lähimmät vastaavat tutkimukset lienevät Thomas Hansenin vuonna 2011 toteuttama tutkimus standardien asettamiseen liittyvästä lobbauksesta sekä Begoña Ginerin ja Miguel Arcen vuonna 2012 tekemä tutkimus IFRS 2 Osakeperustaiset maksut -standardiin kohdistuneesta lobbauksesta. Hansenin tutkimuksessa on käsitelty useampaa eri standardia, eikä siinä ole esimerkiksi huomioitu lobattavan standardin sisällön vaikutusta lobbaaviin sidosryhmiin. Hansenin tutkimus ei myöskään ottanut kantaa varsinaisesti siihen, vaikuttiko lobbaus muodostuneisiin standardeihin tai muuttuiko luonnosteltu standardi, kun lopullinen versio julkaistiin. Ginerin ja Arcen tutkimus taas vastaavasti keskittyi vaikuttajatahojen jakautumiseen yritys- ja ei-yritysllobbaajien kesken ja sen aiheuttamiin vaikutuksiin sekä kommenttikirjeiden sisältämiin argumenttityyppeihin. Lisäksi kummassakaan tutkimuksessa ei selvitetty lobbauksen ajankohdan mahdollisia vaikutuksia standardin asettamiseen.

Lobbauksen ajankohdan vaikutuksista on tehnyt olettamuksen Timothy G. Sutton (1984), jonka mukaan tehokas lobbaaja yrittää vaikuttaa standardin asettajaan asettamisprosessin

varhaisessa vaiheessa, kun asettajan näkemykset kiteytyvät, koska tässä vaiheessa todennäköisyys vaikuttaa sen tulokseen on korkea. Standardinasettajille tarjotaan esimerkiksi tutkimuksia, joista saadaan tietoa sellaisista kirjanpidollisista kysymyksistä, joita ei ole edes sisällytetty esityslistalle koskien standardin asettamista. George Georgioun (2004) tekemän tutkimuksen tulokset kuitenkin osoittivat, että yritykset eivät näytä keskittyvän lobbaukseen asettamisprosessin varhaisissa vaiheissa. Myös vastoin Suttonin ennusteita saman tutkimuksen perusteella yritykset eivät kuitenkaan näytä uskovan, että prosessin varhaisessa vaiheessa harjoittama lobbaaminen on tehokkaampaa kuin myöhästynyt lobbaaminen. Kuitenkin on huomattava, että yrityslobbaajien käsitykset ja käyttäytyminen todennäköisesti muuttuvat ajan myötä, kun he tuntevat paremmin standardinasettajien toimintatapoja.

1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja rajaukset

Tässä tutkielmassa tarkastellaan lobbauksen vaikutusta eri näkökulmista IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardin muodostumiseen. Tutkielman tavoitteena on muodostaa käsitys syy-seuraussuhteista lobbauksen ja standardin asettamisprosessin välillä sekä lobbaajan ja lobbauksen onnistumisen välillä analysoimalla kommenttikirjeitä, joilla eri vaikuttajat (lobbaajat) ovat IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardin luonnosta kommentoineet, ja niiden sisältämää informaatiota. Tarkoituksena on myös tutkia lobbaajan asemaa ja sen mahdollisia vaikutuksia lobbauksen lopputulokseen. Lisäksi, jos standardin asettamisprosessi sisältää useamman eri vaiheen, jossa kommentointia on mahdollista tehdä, tavoitteena on tutkia, missä vaiheessa lobbausta tapahtui eniten ja vaikuttiko ajankohta lobbauksen onnistumiseen. Edellä määriteltujen tavoitteiden perusteella tutkimuskysymys ja alakysymykset muodostuvat seuraavasti:

- Vaikuttiko lobbaus IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardin asettamiseen?
 - Voidaanko havaita lobbaajan asemalla (intressiryhmällä) olevan vaikutusta kyseiseen standardiin liittyneen lobbauksen onnistumiseen?
 - Missä vaiheessa kyseisen standardin asettamisprosessia lobbausta tapahtui eniten?
 - Oliko lobbauksen ajankohdalla merkitystä kyseisen standardin lobbauksen onnistumiseen?

Tutkimuskysymyksen sekä tarkentaviin alakysymyksiin pyritään löytämään vastaukset empiirisestä aineistosta. Varsinaiseen tutkimuskysymykseen haetaan vastausta tarkastelemalla IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardin kommenttikirjeitä sekä vertailemalla standardin luonnoksia toteutuneeseen standardiin hyödyntäen IFRS Foundationin julkaisemaa projektiyhteenvedoa. Ensimmäistä alakysymystä tarkastellaan myös kommenttikirjeiden avulla. Kommenttikirjeistä lajitellaan vaikuttajatahot (lobbaajat) ja sisältö teoreettista viitekehystä hyödyntäen. Toisessa ja kolmannessa alakysymyksessä hyödynnetään kolmannen tutkimuskysymyksen aineiston lajittelua vastauksen saamiseksi.

Tutkielmassa käsitellään lobbauksena ainoastaan IASB:n määrittelemillä kommentointiaikaväleillä lähetettyjä kommenttikirjeitä ja rajataan ulkopuolelle muina ajankohtina lähetetyt kommenttikirjeet sekä muu lobbaustoiminta, jota on tapahtunut standardin asettamisprosessissa. Kommentointiaikavälin ulkopuolisten kommenttikirjeiden lähettäjistä osa on kommentoinut myös virallisena kommentointiajankohtana, joten näiden kirjeiden analysointia ei katsota tarpeelliseksi tutkimuksen kannalta. Muusta lobbaustoiminnasta on haasteellista saada aineistoa tutkielmaa varten, sillä se on voinut olla esimerkiksi epävirallisia viestintää tai keskustelua, josta ei dokumentaatiota ole. Lisäksi tutkielman laajuuden vuoksi nähtiin haasteelliseksi käydä kaikki kommentointijaksojen aikana lähetetyt kirjeet läpi, joten päädyttiin valikoimaan analysoitavat kirjeet harkitusti. Harkittu menetelmä tarkoitti tässä tutkimuksessa, että tutkimuskehikseen lisättävät kommenttikirjeet valikoitiin toimialakohtaisesti. Tutkimusta toteutettaessa havaittiin, että toimialakohtainen raja oli tutkielman laajuuden huomioiden vieläkin liian laaja. Täten analysoitavaksi päätettiin ottaa vain viisi kirjettä toimialaa kohden, jolloin kommenttikirjeitä valikoitui yhteensä 40 kappaletta. Kirjeiden valintamenetelmistä kerrotaan tarkemmin luvussa 3.1.

1.3 Tutkimusmenetelmät ja -aineisto

Tutkimus toteutettiin osittain sekä kvalitatiivisella että kvantitatiivisella lähestymistavalla. Usein nämä tutkimussuuntaukset nähdään toistensa vastakohtina, mutta niiden todellinen pyrkimys on yrittää luonnehtia tutkimusstrategisten valintojen perusteita. Täten kvalitatiivinen ja kvantitatiivinen voivat olla toisiaan täydentäviä lähestymistapoja. Kvalitatiiviselle tutkimukselle ominaista on, että kohdejoukko valitaan tarkoituksenmukai-

sesti. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 80; Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 136; 164.) Empiirisenä aineistona käytettiin IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardin luonnoksen kommentointia varten lähetettyjä kirjeitä sekä itse standardin luonnoksia ja toteutunutta standardia käyttäen apuna IFRS Foundationin julkaisemaa projektiyhteenvetoa. Kaikki aineisto on saatavilla IFRS Foundationin verkkosivuilta. Standardiluonnoksin ja toteutuneen standardin tutkimus perustui vertailuun, jossa tutkittiin, onko niiden välillä havaittavissa eroja, joiden voidaan päätellä johtuneen lobbaustoiminnasta. Kaikkien kommenttikirjeiden joukosta valittiin tarkoituksenmukaisesti analysoitavaksi kirjeet, joiden lähittäjiä olivat vähittäiskaupan tai lentoliikenteen toimialan edustajat, tilintarkastusyhteisöt sekä tilintarkastukseen tai tilinpäätökseen linkittyvät virastot ja järjestöt. Edellä mainitut vähittäiskaupan ja lentoliikenteen toimialat valittiin, koska IFRS 16 -standardin aiheuttamat muutokset tilinpäätöksissä ovat kyseisten toimialojen osalta merkittäviä. Tilintarkastajayhteisöt valikoituivat asiantuntijastatuksen perusteella, koska oletettavasti kyseisen statuksen perusteella ne ovat vaikutusvaltaisia lobbaajia. Myös edellä mainittujen virastojen ja järjestöjen katsottiin edustavan asiantuntijuutta, mutta sen lisäksi ne ovat myös voittoa tavoittelemattomia yhteisöjä. Kun yhteisö on voittoa tavoittelematon, lobbaus ei perustu omien taloudellisten intressien ajamiseen. Kommenttikirjeiden lähettäjien rajoitusten perusteluja on esitetty tarkemmin luvussa 3.1.

Kvantitatiivinen lähestymistapa näkyy tutkimuksessa kerättyjen kommenttikirjeiden analyysirunkoon tehtynä luokitteluna, joka on yksinkertaisin aineistonjärjestelytapa. Luokittelua pidetään kvantitatiivisena analyysinä sisällön teemoin, ja tässä tutkielmassa se toteutettiin tutkimusta varten rakennetun analyysikehyksen avulla. Analyysikehyksen avulla lajiteltiin tarkoituksenmukaisesti valitut kommenttikirjeet, minkä jälkeen aineistoa on mahdollista taulukoida ja suodattaa. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 79.)

Kuten edellä mainittua, toteutettu analyysi on myös laadullinen. Se on luonteeltaan deduktiivinen, sillä tutkimuskehys on rakennettu intressiryhmien ja niiden luokitteluun liittyvien teorioiden pohjalta. Intressiryhmiin ja lobbaukseen liittyvät teoriat, tutkimukset sekä olettamukset ohjaavat analyysin toteuttamista, mutta eivät sanele lopputulemaa. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 80.) Tutkimuksessa toteutettiin osittain sisällönanalyysimenetelmää, jolle ominaista on etsiä tekstin merkityksiä. Pyrkimyksenä oli selvittää valituista kommenttikirjeistä ainoastaan, lobbasivatko ne tutkittavan standardin puolesta vai sitä

vastaa. Analyysin lähtöolettamuksena oli, että kommenttikirjeissä lausunto puolesta tai vastaan ei välttämättä ole yksinkertaisesti ilmaistuna esimerkiksi yhdellä lauseella, joten sisältöä on todennäköisesti tarkasteltava hieman tarkemmin. Tutkimuksen tarkoituksena ei kuitenkaan ole toteuttaa laajaa sisällönanalyysiä, jossa päämääränä on saada tutkittavista kohdejoukoista kuvaus tiivistetyssä ja yleisessä muodossa. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 87.) Tutkimuksessa pidettiin tausta-ajatuksena myös, että kommenttikirjeiden sisältö ei vastaa ollenkaan olettamusta siitä, että kirjeiden sisällössä lobbaus ilmenee argumenteilla joko puolesta tai vastaan. Tällöin tutkimuksen kulkua ja sisältöä olisi pohdittu uudelleen, mikä on myös kvalitatiiviselle tutkimukselle tyypillistä (Hirsjärvi ym. 2009, 164).

Tutkimusote oli toiminta-analyyttinen, joka kuuluu Neilimon ja Näsin (1980) määrittelemään neliosaiseen tutkimusotetypologian malliin. Muut mallin esittelemät tutkimusmetodologiset vaihtoehdot ovat käsiteanalyyttinen, nomoteettinen ja päätöksentekometodologinen tutkimusote. Toiminta-analyyttiselle tutkimusotteelle on Neilimon ja Näsin mukaan tyypillistä on tutkittavien ilmiöiden syvällisempi ymmärtäminen sekä tapauskohtaisuus. Tämän tutkimuksen aihe voidaan nähdä yksittäisenä tapauksena, jota pyritään tulkitsemaan ja selittämään. Tavoitteena ei ole myöskään yleistää lobbauksen vaikutuksista standardin asettamiseen tämän tutkimuksen perusteella, koska IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardin sisältö vaikuttaa muun muassa siihen, minkälaiset intressiryhmät pyrkivät standardin muotoutumiseen vaikuttamaan. Toiminta-analyyttiselle tutkimusotteelle ominaista on myös mukaan kohdeilmiön ymmärtäminen ja empirian mukana oleminen harvojen kohdeyksiköiden kautta. Lisäksi empiirinen työskentely sisälsi muun muassa havaintojen keräämistä sekä dokumenttien tutkimista kommenttikirjeiden käsittelyn muodossa, mikä myös on tyypillistä toiminta-analyyttiselle tutkimusotteelle.

1.4 Tutkielman rakenne

Tutkielma rakentuu viidestä pääluvusta. Tutkielma alkaa johdannolla, jossa esitellään tutkimuksen aihe, tavoite ja tarkoitus sekä käytetyt tutkimusmenetelmät. Johdantoluvun jälkeen tutkielmassa on teoreettinen viitekehys, joka jakautuu kolmeen alalukuun. Ensimmäisessä alaluvussa käsitellään tilinpäätösstandardeja sekä niiden asettamista erilaisten

teoreettisten lähestymistapojen avulla. Lisäksi esitellään myös IFRS-standardien asettamisprosessi tiivistetysti. Toisessa alaluvussa esitellään IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardin tarkoitus ja pääperiaatteet. Teoreettisen viitekehyksen kolmannessa alaluvussa käsitellään lobbauksen teoriaa yleisellä tasolla sekä esitellään lobbauksen keinoihin ja tehokkuuteen vaikuttavia tekijöitä.

Tutkielman kolmas pääluku koostuu tutkimuksen empiirisestä osuudesta. Empiiriseen osuuteen sisältyy kolme alalukua, joissa täsmennetään empiirisen aineiston keruu, aineiston käsittely sekä analysointi ja pohditaan tutkimuksen luotettavuuteen vaikuttaneista seikkoja. Neljännessä pääluvussa esitellään tutkimuksen keskeiset tulokset ja se on jaettu alalukuihin tutkimuskysymyksiä mukaillen. Viimeisessä pääluvussa esitellään johtopäätöksiä sekä pohditaan mahdollisia jatkotutkimusaiheita.

2 TUTKIMUKSEN TEOREETTINEN VIITEKEHYS

Tämän pääluvun tarkoituksena on luoda teoreettinen viitekehys, joka lisää ymmärrystä tilinpäätösstandardien asettamisesta sekä lobbauksesta moniulotteisena ilmiönä. Aluksi käsitellään tilinpäätössääntelyä sekä standardien asettamista ja siihen vaikuttavia tekijöitä. Seuraavaksi tarkastellaan IFRS-standardien asettamisprosessia tiivistetysti sekä esitellään IFRS 16 -standardin tarkoitus ja pääasialliset periaatteet. Teoreettisen viitekehksen lopuksi tarkastellaan lobbaukseen liittyvää teoriaa sekä sen keinoihin ja tehokkuuteen liittyviä seikkoja.

2.1 Tilinpäätösstandardit ja niiden asettaminen

Erilaisten tilinpäätösstandardien – niin kansallisten kuin kansainvälistenkin – tehtävänä on yhdenmukaistaa tilinpäätöksistä saatavaa informaatiota. Standardien tulisi olla hyödyllisiä erityisesti tilinpäätöksen perusteella tehtävien päätöksen kannalta, mutta toisaalta myös standardin käyttäjien eli useimmiten kirjanpidossaan standardeja noudattavan yrityksen hallituksen näkökulmasta (Baxter 2014, 313). Erityisesti sijoittajien näkökulmasta tilinpäätösinformaatio ja sen laatu on tärkeää, sillä mitä informatiivisempi tietoyhteiskunta on, sitä vahvemmin sijoittajat reagoivat tuotettuihin tilinpäätöstietoihin.

Standardien asettajien kannalta nämä kaksi näkökulmaa eivät yleensä kohtaa keskenään, joten tästä syntyy konfliktitilanne, johon on vaikeaa etsiä kaikkia osapuolia miellyttävää ratkaisua. Ero tilinpäätöksen laatijan ja hyödyntäjän näkökulmien välille muodostuu selkeästi esimerkiksi tilanteessa, jossa yrityksen toiminta on vaakalaudalla; rahoitusta tarvitaan, mutta tilinpäätöksestä annettavan informaation perusteella yhtiö ei houkuttele ulkopuolisia sijoittajia. Standardinasettajat ovat kohdanneet haasteita myös muun muassa sen osalta, että tilinpäätösstandardit vastaavat asianmukaisesti rahoitusmarkkinoiden kehitystä ja tilinpäätösstandardit ovat alkaneet yhtenäistyä maailmanlaajuisesti (Cowell 2010, 64). On tärkeää myös ymmärtää, millaiset sopimukset ovat tehokkaita tietyissä ympäristöissä, jolloin tilinpäätössääntelyn tarpeen arvioiminen on helpompaa standardien asetta-

jille. Lisäksi yksilöllisen käyttäytymisen analysointia voidaan käyttää tukemaan sääntelyä, jos markkinatilannetta pidetään tehottomana ja mahdollisesti epäluotettavana. (Wagenhofer 2011, 229.)

2.1.1 Sääntelyn yhdeksänsäinen normatiivinen viitekehys

Lawrence Cowell esittelee yleisesti sääntelyyn liittyvän normatiivisen viitekehysten, joka koostuu yhdeksästä ominaisuudesta, jotka ovat teoreettisena edellytyksenä hyvälle sääntelylle. Kehystä voidaan käyttää esimerkiksi ehdotusten laatimiseen tai sen avulla voidaan tunnistaa näkökohdat, jotka on lisättävä olemassa oleviin ehdotuksiin, jotta ne olisivat tehokkaampia ja asianmukaisempia nykyisen järjestelmän rajoitusten ratkaisemiseksi. (Cowell 2010, 65.) Kehyksessä keskeisenä teemana on muun muassa riskienhallinta, joten sitä voidaan soveltaa osittain myös tilinpäätössääntelyyn.

Ensimmäisenä ominaisuutena sääntelyn kehyksessä on selvästi määritellyt sääntelytavoitteet. Tavoitteet ovat määriteltävä selkeästi ja asianmukaisesti, jotta sääntelyviranomaiset voivat tehokkaasti ja vastuullisesti hoitaa tehtävänsä. Keskeisimpiä asioita ovat harkitseminen taloudellisen sääntelyn tavoitteiden uudelleentarkastelun hyödyistä, jotta saataisiin tarvittava konsensus ja saataisiin selkeästi esiin päivitetyt kattavat sekä yhte-näiset tavoitteet, jotka heijastavat tämän päivän ympäristöä. (Cowell 2010, 65.) Tilinpäätössääntelyn näkökulmasta tavoitteet ovat usein erilaisiin ongelmiin, kuten esimerkiksi tilinpäätöksen arvostusongelmiin, perustuvia, jolloin selkeys ja asianmukaisuus ovat lähes automaattisesti fokuksena.

Toisena kehyksessä on asianmukaisesti kattavat säännökset, joka on hyvin keskeinen tilinpäätössääntelyn näkökulmasta. Erityisesti talouteen liittyvien säännösten tulisi kattaa kaikki riskejä sisältävät ja aiheuttavat toimenpiteet tai muut toimenpiteet, jotka ovat sääntelyn tavoitteiden kannalta tärkeitä. Lisäksi on varmistettava, että tällaisten määräysten laajuudesta tehdään asianmukaiset päätelmät, kun otetaan huomioon, että jotkin toiminnot saattavat vaatia vähemmän sääntelyä. Keskeisiä asioita ovat riskipohjaisten kriteerien määrittäminen, jotta esimerkiksi rahoitustoiminnan ja -laitosten asianmukainen valvontataso saataisiin määriteltyä, huomioiden myös nykyisten kriisien syntymiseen vaikuttaneet puutteet. (Cowell 2010, 65.) Tilinpäätössääntelyn kannalta tämä ominaisuus näkyy sel-

västi myös kriisilähtöisesti. Esimerkkinä tunnettu Enron-skandaali, jonka seurauksena tilinpäätössääntelyllä pyrittiin läpinäkyvyyteen ja riippumattomuuteen, jotka ovat nykyisin osakekaupan perustana ja pyrkivät ehkäisemään sisäpiirikauppojen syntymistä.

Kokonaisvaltainen painopiste on kolmas viitekehyksen ominaisuus. Rahoitusjärjestelmän riskien tunnistamiseksi, valvomiseksi ja hallinnoimiseksi olisi sisällytettävä jonkinlaisia mekanismeja. Keskeisenä kysymyksenä on, miten tehokkaasti esimerkiksi markkinoiden kehitystä tulisi seurata mahdollisten riskien tunnistamiseksi; mikä on sen aste, jos sellainen on, johon sääntelytoimia tarvitaan; ja kenelle tällaiset velvollisuudet ohjataan. (Cowell 2010, 65.) Tilintarkastusvelvollisuus on yksinkertainen esimerkki mekanismista, jossa tilinpäätössääntelyn näkökulmasta tällaista riskienhallintaa tapahtuu. Velvollisuus on siirretty sääntelijältä tilintarkastajille.

Seuraavaksi ominaisuudeksi on määritelty joustavuus ja sopeutuvuus. Joustava ja ennakkoiva sääntelyjärjestelmä antaa sääntelyviranomaisille mahdollisuuden mukautua markkinoiden innovaatioihin ja muutoksiin. Syntyvien riskien tunnistaminen ja niihin vaikuttaminen ajoissa innovaatioita estämättä ovat keskeisiä asioita joustavuuden ja sopeutuvuuden ominaisuudessa. (Cowell 2010, 65.) Kuten missä tahansa muussakin sääntelyssä, myös tilinpäätössääntelyssä pyritään mukautumaan muutoksiin ja sen myötä mahdollisesti syntyviin riskeihin esimerkiksi luomalla uusia standardeja tai mukauttamalla jo olemassa olevia standardeja.

Joustavuutta ja sopeutuvuutta seuraava kehyksen ominaisuus on tuloksellisuus ja tehokkuus. Valvontaa tulisi kehittää tulokselliseksi ja tehokkaaksi. Sääntelystä aiheutuva taakka tulisi minimoida ilman, että tehokas valvonta kärsii. Järjestelmään tehtävien muutosten fokus tulisi aina olla rahoitusalan sääntelyjärjestelmän tehokkuuden parantamisessa. Keskeisimpiä asioita ovat päällekkäisten osallistujien (sääntelijöiden) mahdollinen konsolidointi, valtioiden asianmukaisten roolien ja itsesääntelyn tunnistaminen sekä uuteen järjestelmään sujuvan siirtymisen varmistaminen. (Cowell 2010, 65.) Esimerkkinä kyseisen ominaisuuden toteuttamisesta tilinpäätössääntelyn näkökulmasta Euroopan unioni, joka vuonna 2005, luovutti tilipäätössäännösten laatimisen kokonaisuudessaan kansainväliselle tilinpäätöslautakunnalle, IASB:lle, joka on yksityisoikeudellinen toimija. Tästä asti kaikki EU:n pörssinoteeratut yhtiöt ovat olleet velvoitettuja noudattamaan

kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja, jotka ovat EU:ssa sovellettavaksi hyväksytyjä. (Stittle & Wearing 2008, 8.)

Seuraavana kehyksen ominaisuutena on määritelty johdonmukainen sijoittajien (ja kuluttajien) suojelu. Sijoittajien ja kuluttajien suojelu olisi sisällytettävä osana sääntelytehtäviä, jotta voidaan varmistaa, että markkinatoimijat saavat johdonmukaista, hyödyllistä informaatiota sekä oikeudellista suojaa samankaltaisille rahoitustuotteille ja -palveluille. Erityisesti sijoittajanäkökulma on keskeinen tilinpäätössääntelyn kannalta, koska päätökset sijoituksista tehdään tilinpäätösinformaation perusteella. (Cowell 2010, 66.) Kuten asianmukaisen sääntelyn ominaisuuden esimerkissään todettiin, tilinpäätössääntelyn yhtenä pyrkimyksenä on läpinäkyvyys, jotta sijoittajien asema olisi turvattu (Baxter 2014, 313; Day 2001, 83). Tässä ominaisuudessa keskeisimpänä kysymyksenä, mikä on riittävä määrä vastuuta, jota sääntelijöiden tulisi tarjota (Cowell 2010, 66).

Sääntelyviranomaiset, joilla ovat itsenäisyys, näkyvyys, valtuudet ja vastuullisuus läsnä toiminnassa, on seuraava viitekehyksen kohta, joka epäilemättä soveltuu lähes kaikkeen säätämisen toimintaan. Tarkemmin avattuna sääntelyviranomaisten tulisi olla itsenäisiä ja riippumattomia epäasianmukaisista vaikutteista, mikä on jopa itsestäänselvyys, kun ajatellaan minkä tahansa sääntelyn pyrkimystä olla tasapuolista. Näkyvyyden ja valtuuksien omaaminen liittyy lakisääteisten tehtävien toteuttamiseen ja valvontaan. Lisäksi sääntelijän on oltava selkeästi vastuussa sääntelyä koskevien tavoitteiden saavuttamisesta. Tässä tapauksessa keskeisimpiä kysymyksiä ovat muun muassa, miten asianmukaisesti rakennetaan ja rahoitetaan järjestelmällisiä rakenteita sen varmistamiseksi, että sääntelijät pystyvät saavuttamaan nämä edellä kuvatut ominaisuudet riittävän hyvin. Useimmiten sääntelyviranomaiset ovat voittoa tavoittelemattomia organisaatioita, joiden rahoitus tulee julkiselta sektorilta. Näin ollen riippumattomuus ja itsenäisyys ovat säilytettävissä ja edellä kuvattu viitekehyksen ominaisuus pystytään toteuttamaan. (Cowell 2010, 66.)

Toiseksi viimeisenä ominaisuutena on johdonmukainen valvonta, jonka pyrkimyksenä on niin ikään tasapuolisuus ja läpinäkyvyys. Samankaltaiset organisaatiot, tuotteet, palvelut ja riskit tulisivat olla sääntelyn kohteena keskitetysti, valvotusti ja avoimesti, mikä auttaa minimoimaan kilpailun negatiiviset seuraukset ja samalla yhdenmukaistaa valvontaa.

Keskeisiä asioita ovat esimerkiksi sellaisten toimien tunnistaminen, jotka aiheuttavat samanlaisia riskejä, sekä sääntelytoimien tehostaminen johdonmukaisuuden saavuttamiseksi. (Cowell 2010, 66.)

Yhdeksäntenä eli viimeisenä ominaisuutena on veronmaksajien altistuminen. Sääntelyjärjestelmällä olisi edistettävä rahoitusmarkkinoita, joiden tulisi olla riittävän joustavia, jotta ne kykenisivät sulattamaan myös mahdollisia epäonnistumisia ja näin rajoittamaan veronmaksajien altistumista taloudellisille riskeille. Tässä ominaisuudessa valtiollinen sääntelyn näkökulma korostuu erityisesti. Keskeisiä asioita ovat muun muassa turvajärjestelmien määrittäminen järjestelmällisten kriisien estämiseksi ja moraalikadon minimoimiseksi. (Cowell 2010, 66.)

Cowellin sääntelyn viitekehys auttaa hahmottamaan myös tilinpäätössääntelijöiden erilaisia ominaisuuksia, jotka tulisi pystyä teoriassa saavuttamaan onnistuneen sääntelyn taakamiseksi. Toistuvia teemoja viitekehyksessä ovat tasavertaisuus, läpinäkyvyys, riippumattomuus sekä riskienhallinta. On kuitenkin huomioitava, että sääntely voi empiirisesti erota hyvinkin paljon viitekehyksen esittämästä hyvän sääntelyn edellytyksistä. Esimerkiksi lobbauksella voidaan ajaa jonkin tietyn yleisen ryhmän etuja, mikä vaikuttaa sääntelyn lopputulemaan muiden pienempien ryhmien etujen kustannuksella. Näin ollen tasapuolisuus sääntelyn osalta ei käytännössä toteudukaan, kuten Cowellin viitekehyksessä esitetään. Seuraavassa luvussa lisää tilinpäätössääntelystä ja siihen vaikuttavista tekijöistä sekä standardien asettamisesta yleisellä tasolla. Sääntelyyn vaikuttavaa lobbausta käsitellään tarkemmin luvussa 2.3.

2.1.2 Standardinasettamiseen ja tilinpäätössääntelyyn liittyviä teorioita

Tilinpäätösstandardien asettaminen ei ole vain talouteen liittyvä prosessi, vaan sitä voidaan tarkastella myös poliittisena prosessina (Scott 2015, 531; Baxter 2014, 313). Tätä havainnollistaa kuvio 1., jossa eritellään tilinpäätössääntelyn prosessin erilaiset tasot. Kuten aiemmin esitettyä, sääntelijän työhön vaikuttavat sekä yritykset että sijoittajat, mutta prosessiin vaikuttavat myös poliittinen järjestelmä sekä tavalliset kansalaiset. Kuvion mukaisen näkemyksen mukaan yritysten ja pääomamarkkinoiden päätöksenteon ja johtami-

sen vaatimukset eivät ota huomioon standardinasettamisprosessia. Lisäksi kuvion perusteella sääntelijä nähdään tavoiteorientoituneena päättäjänä ja tilinpäätössääntely endogeenisena prosessina. (Wagenhofer 2011, 230.)



Kuvio 1. Tilinpäätössääntelyprosessin eri tasot (Wagenhofer 2011, 230)

Tilinpäätössääntelyä ja siihen liittyvää prosessia voidaan tutkia myös kahden teorian avulla. Ensimmäinen on *yleisen edun teoria* (public interest theory), jonka mukaan sääntelyllä pitäisi maksimoida sosiaalinen hyvinvointi. Yleisen edun teoriassa oletetaan, että sääntelyviranomaisen päämääränä on saavuttaa yhteiskunnallinen hyöty, joka saavutetaan optimoimalla informaation tuottaminen. Näin ollen sääntelyn katsotaan olevan kompromissi kustannusten ja sosiaalisten etujen välillä markkinoiden parantuneen toiminnan muodossa, joskus kuitenkin tehokuuden kustannuksella. (Scott 2015, 531; Wagenhofer 2011, 230; Day 2001, 81.)

Vaikka yleisen edun teorian näkemys sääntelystä on ihanteellinen, täytäntöönpanossa on ongelmia. Yksi suurimmista ongelmista on päättää, mikä on oikea ja riittävä määrä sääntelylle. Tällöin törmätään aiemmin esiteltyyn ongelmaan; kaikkia tietoa hyödyntäviä osa-

puolia on mahdotonta miellyttää. Sääntelijän tulisikin huomioida sekä tilinpäätösten laatijoiden että käyttäjien näkemykset osallistamalla heidät sääntelyprosessiin (Day 2001, 85). Osallistaminen voi tapahtua esimerkiksi tarjoamalla mahdollisuuden kommentoida standardiluonnoksia. Tästä huolimatta yleisen edun teoria jättää oven auki muille teorioille siltä osalta, kun pohditaan, kuinka sääntelyn määrä määritellään. (Scott 2015, 532.)

Toinen yhtä ongelmallinen tilanne liittyy sääntelijän motivaatioon. Sääntelyviranomaisen on vaikeaa ja erittäin monimutkaista mitata sosiaalisia kustannuksia ja hyötyjä, mikä johtaa siihen, että hallituksen on vaikea seurata sääntelyviranomaisten toimintaa, vaikka he olisivatkin valtiolle kuuluva virasto. Tarvittaisiin siis kalliita ja pitkiä kuulemistilaisuuksia, jotta voitaisiin varmistua, tekeekö sääntelyviranomainen hyvää työtä esimerkiksi valtion näkökulmasta. Tässä törmätään *moraalikadon* ongelmaan, sillä syntyy mahdollisuus, että sääntelyviranomainen toimiikin omien etujensa tai ehkä jopa jonkin voimakkaan lobbausryhmän etujen puolesta yleiset edut sivuuttaen. Ryhmän edun ajamista sääntelyn näkökulmasta käsitellään seuraavassa kappaleessa sekä moraalikadosta tarkemmin luvussa 2.1.3. (Scott 2015, 532.)

Toinen sääntelyyn liittyvä teoria on *intressiryhmäteoria* (interest group theory), jonka mukaan yksilöt muodostavat intressiryhmiä suojelemaan ja edistämään heidän etujaan lobbaamalla tahoja, joiden päätöksentekoon ne pyrkivät vaikuttamaan (McLean 1987, 62; Scott 2015, 531). Nämä intressiryhmät ovat usein ristiriidassa keskenään, sillä kaikilla on pyrkimys hyötyä sääntelyn tuomista eduista. Esimerkiksi teollisuusalaan liittyviä teorian tarkoittamia intressiryhmiä olisivat muun muassa tehdasyritys, sen asiakkaat ja työvoima, mutta toisaalta myös ympäristönsuojelijat, jotka ovat huolissaan teollisuusalan yhteiskunnallisesta vastuullisuudesta. Nämä erilaiset intressiryhmät lobbaavat sääntelyviranomaiselle erilaisia näkemyksiä omien intressiensä perusteella. Esimerkiksi organisaation työvoima voisi vaatia sääntelyä ulkomaista kilpailua vastaan, kun taas asiakkaat haluavat laadukkaampia tuotteita ja hintojen valvontaa. Ympäristönsuojelijat taas lobbaavat päästöjä koskevaa sääntelyä ja ympäristönsuojelun tasoa. Toisaalta intressiryhmät voivat myös vastustaa sääntelyä. Esimerkiksi tehdasyritys voi vastustaa hintakontrollien asettamista, kun asiakkaat lobbaavat niiden puolesta, ja yrityksen johto voi vastustaa uusia tilinpäätösstandardeja. Intressiryhmien jakautumisesta erilaisiin kategorioihin kerrotaan tarkemmin luvussa 2.3. (Scott 2015, 531–533.)

Intressiryhmiä tarkasteltuna tarkemmin yleensä kyse on yksittäisestä edusta, jota pyritään edistämään. Kukin ryhmä edustaa yhtä tarvetta tai halua tai korkeintaan muutamia hyvin läheisesti liittyviä tarpeita tai toiveita, joita hallitsee vain pieni joukko ihmisiä. Näin ollen useimmat intressiryhmät eivät voi saada muodollista poliittista valtaa valitsemalla jäseniä julkisuuteen. Yritykset itsessään eivät myöskään ole intressiryhmiä, kuten edellisessä kappaleessakin teollisuusyritysesimerkin kautta voidaan havaita. Varsinaisena päämääränä yrityksillä on voiton tuotto ja sen palauttaminen osakkeenomistajille, ei niinkään lobbaus julkisyhteisöjen hallituksiin, suotuisan politiikan tai sääntelyn puolesta. Yritykset osallistuvat usein poliittiselle areenalle, koska muutos politiikassa (tai politiikan muutoksen puute) saattaa vaikuttaa suoraan niiden omiin rahoituslinjoihin. Tällöin voi olla kyseessä esimerkiksi toimiala, jossa pyritään hankkimaan valtiontukia, joka vaikuttaa voitonjakoon. Kyseisessä esimerkissä intressiryhmän muodostavat juurikin osakkeenomistajat sekä toimitusjohtajat, eikä yritys itsessään, vaikka siltä ulospäin vaikuttaisi. (Hölyke 2016, 11–12.)

Kun vertaillaan keskenään kahta edellä esitettyä teoriaa, on selvää, että yleisen edun teoriaa on vaikea näyttää toteen. On ensinnäkin vaikeaa mitata, mikä on oikea ja tarpeellinen määrä sääntelylle ja mitkä ovat sääntelyn avulla yhteiskunnalle saavutetut edut ja aiheutuneet kustannukset. Lisäksi erilaiset tietotarpeet ja etuuskysymykset monimutkaistavat standardinasettajien tehtävää, sillä on käytännössä mahdotonta päästä kompromissiin, joka miellyttäisi kaikkia osapuolia. Sääntelijän on siis huomioitava, mitkä osapuolet tilinpäätöksen käyttäjistä ovat erityisesti olennaisia asetettavan standardin näkökulmasta. (Scott 2015, 533.) Usein ensisijaisina tilinpäätöksen käyttäjinä pidetään sijoittajia, rahoittajia sekä virallisia tahoja, kuten valtion veroviranomaista, joiden kannalta informaatio-tarpeen huomioiminen on relevanttia standardinasettajan näkökulmasta, koska tilinpäätöstietoja tarjoavalla yhtiön johdolla voi olla intressinä oman edun ajaminen näiden tahojen kustannuksella. Kuitenkin tähän tilinpäätöskäyttäjaluokitteluun voidaan myös lisätä esimerkiksi yhtiön kilpailijat sekä kuluttajat. Nämä eivät kuitenkaan ole ensisijaisesti huomioitavia tahoja sääntelijän näkökulmasta, sillä kyseisten tahojen oman edun tavoittelu tapahtuu puhtaasti tilinpäätöstietoja tarjoavan yhtiön kustannuksella. Edellä mainituin perusteluin tilinpäätösstandardien valintaa voidaan pitää enemmän intressiryhmien välisenä konfliktina kuin yleisen edun teorian tapaisena laskentaprosessina.

Yhteenvedoksi koottuna voidaan ilmaista, että sääntelyviranomaiset ovat ikään kuin pelaajia monimutkaisessa pelissä, jossa erilaiset intressiryhmät valitsevat strategian uuden sääntelyn lobbaamisen puolesta tai vastaan. Pelinäkemyksessä suuret intressiryhmät, joilla on intressi taloudelliselle raportoinnille, ovat edustettuina sääntelyviranomaisten puolella pelaajina. Prosessissa tarvitaan muun muassa kuulemistilaisuuksia, yleisesti avoimuutta koskevia prosessiin liittyviä määräyksiä sekä äänestyksiä ennen uusien standardien antamista. Jos pelin pelaajat haluavat hyväksyä tuloksen eli uuden standardin asettamisen, heidän tulee tuntea, että prosessi oli oikeudenmukainen, heidän näkemyksensä kuultiin ja heidän strategiallansa oli edes mahdollisuus toimia. Näin pyritään asianmukaisesti hillitsemään intressiryhmien keskinäiset ristiriidat standardin asettamisprosessissa. (Scott 2015, 533.)

2.1.3 Standardinasettamiseen vaikuttavia tekijöitä

Kuten aiemmassa luvussa mainittua, tilinpäätöstiedon hyödyllisyys on välttämätön kriteeri hyvän standardin luomiselle, mutta se ei riitä pelkästään varmistamaan standardin onnistumista. Markkinavoimat ja niiden muutokset vaikuttavat myös, sillä ne motivoivat yrityksien johtoa ja sijoittajia tiedon tuottamisessa. Näin ollen standardien asettajien tulisi olla tietoisia markkinavoimista ja hyödyntää niitä standardien asettamisprosessissa, mutta toisaalta myös standardien tarpeiden vähentämisessä. Kuitenkaan markkinavoimat eivät yksinään pysty takaamaan oikeaa määrää tietoja, koska tieto saattaa olla epäsymmetristä. Toisin sanoen tämä tarkoittaa tilannetta, jossa yhdellä osapuolella on enemmän informaatiota kuin toisella. Esimerkiksi tutkimusten mukaan yrityksillä, joilla ulkopuolisten tahojen suhteen informaation epäsymmetria on korkea, pääoman kustannukset ovat korkeat ja näin ollen ne kasvattavat velan määrää vipuosuuksia mukauttaen (Petacchi 2015). Täten ulkopuoliset tahot eli sijoittajat ja rahoituskenttä eivät ole samalla viivalla yrityksen tarjoaman informaation osalta. Tästä syystä tietokuilun vähentäminen osapuolten välillä on yksi standardien asettamiseen vahvasti vaikuttava tekijä. (Scott 2015, 539; Healy & Palepu 2001, 408; 412.)

Tiedon epäsymmetrian vähentäminen on tärkeää, sillä siitä voi aiheutua kaksi ongelmaa, jotka ovat yleisesti eri laskentatoimen teorioissa tunnettuja ja jotka molemmat lisäävät yhtiöiden arvostukseen liittyvää riskiä. Ensimmäinen näistä on *haitallinen valinta*, joka ilmenee tässä tapauksessa esimerkiksi siten, että yhtiön johto ja sisäpiiri tietävät yrityksen

taloudellisesta asemasta ja tulevaisuuden näkymistä enemmän kuin ulkopuoliset sijoittajat. Näin ollen kirjanpidollisena haasteena on tuottaa yhtiön sisältä ulkopuolisille sellaista tietoa, joka parantaisi sijoittajien päätöksentekoa, rajoittaisi sisäpiirin etua hyötyä sisäisestä tiedostaan ja parantaisi pääomamarkkinoiden toimintaa. Standardien avulla voidaan vaikuttaa siihen, millaista tietoa yhtiön on vähintään annettava ja samalla turvata myös yhtiöön sidoksissa olevat ulkopuoliset tahot. (Scott 2015, 539; 559.)

Toinen tiedon epäsymmetriasta aiheutuva ongelma on moraalikato. Tässä tapauksessa moraalikadosta esimerkkinä voisi olla tilanne, jossa yhtiön johdon ponnistelut eivät ilmene osakkeenomistajille. Kirjanpidollisena haasteena on tuottaa sellainen informatiivinen mittari, jolla voidaan tuoda ulkopuolisille tahoille ilmi johdon yhtiölle antama panos. Tällainen mittari suojaisi lainanantajia ja osakkeenomistajia liialliselta johdon opportunistilta sekä toisaalta se mahdollistaisi tehokkaat kannustussopimukset, jotka motivoivat johtoa panostamaan yhtiöön. Standardien asettamisessa olisi siis hyvä huomioida, että sekä ulkopuolisten tahojen että sisäisten hallintoelimien intressien muuttuminen tiedon epäsymmetrian seurauksena. (Scott 2015, 539; 559.)

Tilinpäätösinformaation hyödyllisyyden ja informaation epäsymmetrian lisäksi standardinasettajien tulisi huomioida uuden standardin täytäntöönpanosta aiheutuvat kustannukset yrityksille. Tilinpäätösstandardin muutokset, jotka esimerkiksi lisäävät julkistamista tai vaativat yrityksiä muuttamaan kirjanpitomenetelmiä, lisäävät todennäköisesti yrityksen kirjanpidosta aiheutuvia kustannuksia. (Watts & Zimmerman 1978, 116.) Kustannuksia saattaa syntyä myös sopimusrikkomuksista, kuten esimerkiksi kovenanttisopimusten rikkomuksista, ja vaikutuksista, jotka johtuvat johdon tulevien bonuksien volatilititeetista. Nämä kustannukset voivat vaikuttaa johdon toiminta- ja rahoituspolitiikkaan. Lisäksi siinä määrin, kun uudet standardit edellyttävät tietoturvaa koskevien tietojen julkaisemista ja kilpailuetujen vähentämistä, voivat ne myös vaikuttaa yritysten kannattavuuteen tulevaisuudessa. (Scott 2015, 540.)

Yleensä uuden standardin asettaminen johtaa yrityksen johdon valinnanvapauden rajoittumiseen tilinpäätösstandardien osalta, mikä myös aiheuttaa taloudellisia kustannuksia. Yrityksen sisäpiirin tietojen ulosantiin voidaan vaikuttaa tilinpäätösstandardien valinnalla ja sitä kautta vastuullisella tulosohjauksella. Näin ollen, jos tilinpäätösten laatimisperiaat-

teiden valinta on säädelty tiukasti, näiden edellä mainittujen sisäpiiritiedon ulosantiin vaikuttavien tekijöiden rajoituksesta voi aiheutua kustannuksia yritykselle. (Scott 2015, 540.)

Tämän kustannusnäkökulman perusteella standardinasettajien tulisi punnita uusien standardien mahdolliset taloudelliset seuraukset tärkeänä kustannuslähteenä, joka vaikuttaa sekä standardien tarpeeseen ja intressiryhmien halukkuuteen hyväksyä se. Toisaalta on myös huomioitava, että uuden standardin taloudelliset seuraukset saatetaan liioitella standardinasettamiseen liittyvässä keskustelussa. (Scott 2015, 540.)

Tilinpäätösstandardit voivat siis ohjata päätöksenteon hyödyllisyyttä ja tiedon epäsymmetrian vähentämistä. Vaikka nämä kriteerit ovat välttämättömiä huomioida standardinasettamisessa, ne eivät kuitenkaan riitä varmistamaan onnistunutta standardia. On myös huomioitava johdon sekä muiden intressiryhmien edut ja kiinnitettävä näiden osalta erityistä huomiota asianmukaiseen menettelyyn itse asettamisprosessissa.

2.1.4 IFRS-standardien asettamisprosessi

Tässä tutkielmassa keskiössä tilinpäätösstandardeista ovat erityisesti listattuja pörssiyrityitä koskevat kansainväliset tilinpäätösstandardit eli IFRS-standardit (International Financial Reporting Standards). Tutkielman empiirisen osuuden tueksi esitellään seuraavaksi IFRS-standardien asettamisprosessi, joka auttaa tunnistamaan prosessin eri vaiheet lobbauksen kohdistumisen tunnistamiseksi.

IFRS Foundation on yksityisoikeuden elin, jonka yhteydessä toimivat jo aiemminkin mainittu kansainvälinen tilinpäätösstandardilautakunta eli International Accounting Standards Board (IASB) ja kansainvälisten tilinpäätöskysymysten tulkintakomitea IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) (Finanssivalvonta 2018). IASB on perustettu vuonna 2001 korvaamaan International Accounting Standards Committee (IASC), joka perustettiin alun perin vuonna 1973 yhteisymmärryksessä Australian, Kanadan, Ranskan, Saksan, Japanin, Meksikon, Alankomaiden, Yhdistyneen kuningaskunnan, Irlannin ja Yhdysvaltojen toimesta. Tällöin sovittiin ensimmäisen kerran valtioiden rajat ylittävistä tilinpäätösstandardeista. (Stittle & Wearing 2008, 7; IFRS Foundation.) IASB noudattaa tiettyä

protokollaa muuttaessaan tai lisätessään IFRS-standardeja (International Financial Reporting Standard). Prosessi, jonka avulla hankkeesta syntyy uusi standardi, on monivaiheinen, ja IASB:n lisäksi mukana on myös muita virallisia tahoja.

Harkittaessa hankkeen lisäämistä standarditason ohjelmaan, IASB tai tulkintakomitea (Interpretations Committee) vaatii, että kehitetään erityinen hanke-ehdotus ja arvioidaan sitä koskevat hankekriteerit. Harkinnan tarkoituksena on selvittää, onko käsiteltävä ehdotus kattava hanke uuden standardin luomiseksi, hanke nykyisten standardien merkittävien muutosten kehittämiseksi tai pienimuotoinen hanke täytäntöönpanoa ja ylläpitoa varten. (IFRS Foundation 2016b, 24.)

Hanke-ehdotuksen päätavoitteena on auttaa IASB:ia hallitsemaan resurssejaan tehokkaasti sekä asettamaan etusijalle standarditason työnsä. IASB erottaa suunnittelussaan suuret ja pienimuotoiset hankkeet, jotta voitaisiin vähentää riskiä, että pienimuotoiseen hankkeeseen kohdistetaan liikaa resursseja kuin prioriteettitasoltaan korkeammalla oleville hankkeille. Suurten hankkeiden osalta IASB:n on kuultava muita toimielimiä, kuten neuvonantotoimikuntaa (Advisory Council) ja ASAF:ia (Accounting Standards Advisory Forum), joilta saadaan lisäarvoa hanketta koskevien prioriteettien määrittelyyn. IASB:n tulisi hyväksyä hanke vain, jos katsotaan, että taloudellisen raportoinnin parannuksista saatavat edut ovat suuremmat kuin siitä aiheutuvat kustannukset. IASB:n keskustelu mahdollisista hankkeista ja päätöksistä uusien hankkeiden toteuttamisesta tapahtuu julkisissa kokouksissa. (IFRS Foundation 2016b, 24–25.)

Kaikki ehdotetut uudet standardit, standardien muutokset tai tulkinnat ovat julkisia kommentteja varten. Näin ollen, jos mahdolliset vastaajat uskovat, että IASB ei ole pystynyt osoittamaan tarvetta parantaa taloudellista raportointia, heillä on mahdollisuus ilmaista mielipiteensä kuulemisprosessin aikana. Vastaajat voivat vaikuttaa ehdotuksen muotoutumiseen muun muassa lobbaamalla kommenttikirjeiden muodossa. Kommenttikirjeet ovat julkisia ja ne julkaistaan IFRS Foundationin verkkosivuilla. (IFRS Foundation 2016b, 24.)

IASB arvioi mahdollisuuksia lisätä potentiaaliset hankkeet työohjelmaansa ensisijaisesti taloudellisten raporttien käyttäjien tarpeiden perusteella. IASB ottaa myös huomioon kustannukset, jotka aiheutuvat tietojen laatisemisesta tilinpäätöksiin. Kun päätetään, käsitteleekö ehdotettu hanke käyttäjien tarpeita, pohditaan seuraavia hankekriteereitä:

- onko tietyissä liiketoimintatyypeissä tai toiminnoissa puutteita tilinpäätöksissä;
- asian merkitys taloudellisia raportteja käyttäville;
- onko sellaisia yhteisöjä, joihin ehdotukset todennäköisesti vaikuttavat, esimerkiksi siten, onko asia yleisempi joissakin lainkäyttöalueissa kuin muissa; ja
- kuinka laaja-alainen tai akuutti tietty taloudelliseen raportointiin liittyvä kysymys on todennäköisesti yhteisöille.

Harkintakriteerien lisäksi IASB perustaa harkintansa tekemiinsä aiheeseen liittyviin tutkimuksiin. (IFRS Foundation 2016b, 24.)

Standardien, myös vuotuisten parannusten, vähäisien muutoksien ei tarvitse noudattaa tätä muodollista kuulemisprosessia ennen kuin se lisätään standarditason ohjelmaan, koska tällaiset muutokset ovat osa standardien täytäntöönpanoa tai ylläpitoa. Neuvonantoimikunnalle olisi kuitenkin ilmoitettava kaikista ehdotetuista muutoksista, jotka koskevat vähäisiä standardien muutoksia. (IFRS Foundation 2016b, 25.)

IASB laatii yleensä ehdotuksen uuden standardin laatimiseksi tai standardin merkittävistä muutoksista vasta sen jälkeen, kun se on julkaissut keskusteluasiakirjan ja tarkastellut kuulemisen perusteella saamia kommentteja. Keskusteluasiakirjan julkaiseminen ennen standarditason hankkeen lisäämistä työn alle ei ole vaatimus, mutta IASB:n on oltava vakuuttunut siitä, että tietoa on saatu riittävästi sekä ongelmat ja mahdolliset ratkaisut ymmärretään riittävän hyvin, jotta voidaan jatkaa prosessia eteenpäin ilman keskusteluasiakirjaa. IASB voi myös tarvittaessa tulla tulokseen, että keskusteluasiakirjaa ei tarvita, koska sillä on riittävästi tietoa esimerkiksi tutkimuksien perusteella. Tällöin siirrytään suoraan luonnosvaiheeseen. IASB:n on kuitenkin esitettävä syyt, joiden vuoksi keskusteluasiakirjaa ei julkaista, ja niistä on ilmoitettava valvontakomitealle, DPOC:lle (Due Process Oversight Committee). (IFRS Foundation 2016b, 24.)

Asianmukaisessa asettamisprosessissa luonnoksen julkaiseminen on pakollinen vaihe ennen kuin uusi standardi voidaan antaa tai olemassa olevaa standardia voidaan muuttaa. Luonnoksessa esitetään ehdotettu standardi tai standardin muutos, ja se esitetään yleensä lähes samalla tavalla kuin valmis julkaistu standardi. Luonnos on IASB:n pääasiallinen väline yleisölle kuulemisen kannalta, ja siksi siihen sisältyy kommentointikehotus, jossa esitetään myös erityisesti IASB:ia kiinnostavat seikat. Kaikki luonnokset ja siihen liittyvät julkaisut ovat vapaasti saatavilla IFRS Foundationin verkkosivuilla. (IFRS Foundation 2016b, 25; 29.)

Kommentointijakson päättymisen jälkeen IASB tarkastelee kommenttikirjeitä ja muiden kuulemisten, kuten sijoittajien kuulemisen, tuloksia. Tekninen henkilökunta antaa yhteenvedon kommenttikirjeistä ja antaa yleiskatsauksen saaduista kommenteista ja kirjeissä esiin tuoduista tärkeimmistä seikoista. Analyysi auttaa IASB:ia yksilöimään ne alueet, joissa todennäköisesti tulee ongelmia neuvotteluiden aikana. Toisaalta saatetaan myös joutua neuvottelemaan, jatketaanko hanketta eteenpäin. (IFRS Foundation 2016b, 29.)

Standardin kehittäminen tapahtuu IASB:n kokousten aikana. IASB voi myös joutua työkennellä kentällä tai järjestää julkisia kuulemistilaisuuksia sekä kokouksia, jos on tarvetta tutkia asioita edelleen. Lisäksi voidaan pyytää uusia huomautuksia ja ehdotuksia. IASB:n on myös tässä vaiheessa kuultava neuvonantotoimikuntaa ja pidettävä yhteyttä myös muihin konsultoiviin ja neuvoa-antaviin ryhmiinsä. (IFRS Foundation 2016b, 29.)

Kun standardi on saatu käsiteltyä kokouksissa ja tarvittavat konsultoinnit on tehty, IASB:n tulee viimeistellä standardi. Julkaistavan standardin tulee protokollan mukaan sisältää periaatteet ja niihin liittyvät sovellusohjeet, olennaiset termit määriteltynä sekä voimaantulopäivämäärä ja siirtymävaiheet. Uudesta standardista tai standardin muutoksesta saattaa aiheutua myös muutoksia jo olemassa oleviin standardeihin. Joskus julkaistavan standardin aineistoon liitetään taulukko, jossa näkyy vanhojen ja uusien vaatimusten välinen suhde, standardin lyhyt historia ja havainnollistavat esimerkit. Kaikissa tapauksissa asiakirjoissa ilmoitetaan selvästi, onko materiaali olennainen osa standardia vai onko se mukana, mutta se ei ole olennainen. (IFRS Foundation 2016b, 31.)

Lopuksi ennen varsinaista julkaisua, standardi kaikkine materiaaleineen annetaan asiaan-kuuluville viranomaisille, jotka ovat hyväksyneet IFRS-standardin ja joilla on sopimus IFRS-säätiön kanssa tällaisen materiaalin vastaanottamisesta. Ennen kuin IASB julkaisee standardin tai muutoksen standardiin, tekninen henkilöstö päättää, mitä viestintämateriaalia tulisi antaa julkaisun mukana. Kaikkiin standardeihin tehtäviin muutoksiin on liitettävä lehdistötiedote. IASB ilmoittaa tavallisesti standardin julkaisemisesta sähköpostitse. Lisäksi kaikkien uusien standardien ja merkittävien muutosten julkaisemiseen on liitettävä hankkeen yhteenveto ja palauteilmoitus. (IFRS Foundation 2016b, 32.)

2.2 IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardin tarkoitus ja pääperiaatteet

Empiirisessä osiossa tarkastellaan erityisesti IFRS 16 Vuokrasopimukset (Leases) -standardia, jonka IASB julkaisi tammikuussa 2016. Standardi astui voimaan 1.1.2019. Vuokrasopimuksia koskeva IFRS 16 koskee vuokrasopimusten kirjaamista, arvostamista ja esittämistapaa sekä määrittelee niistä tilinpäätöksissä esitettäviä tietoja koskevat periaatteet. Standardin tavoitteena on varmistaa, että vuokralle ottajat ja vuokralle antajat esittävät vuokrasopimuksia koskevan informaation siten, että se kuvastaa kyseisiä liiketoimia todenmukaisesti. Tilinpäätöksen käyttäjien tulisi pystyä arvioimaan tämän informaation perusteella, millainen vaikutus vuokrasopimuksilla on yhteisön rahavirtaan sekä taloudelliseen asemaan ja tulokseen. (IFRS Foundation 2016a, 8.)

Aiemmin vuokralle ottajan vuokrasopimuksia on käsitelty IAS 17 Vuokrasopimukset -standardin perusteella. IAS 17 -standardin mukaan vuokralle ottajan vuokrasopimukset käsitellään joko rahoitusleasingsopimuksena tai muuna vuokrasopimuksena. IAS 17 -standardia sovellettaessa käsittely tapahtui rahoitusleasingsopimuksena silloin, kun omaisuuserän omistamiselle ominaiset riskit ja hyödyt siirtyvät olennaisilta osin vuokralle ottajalle. Käsittely tapahtui muuna vuokrasopimuksena silloin, kun rahoitusleasingsopimuksen määritelmä ei täyttnyt. (IFRS Foundation, Kovero 2018.)

IAS 17 -standardin mukaisesti vain rahoitusleasingsopimuksena käsiteltävät vuokrasopimukset kirjataan taseeseen. Aiemmin monet vuokrasopimukset käsiteltiin muina

vuokrasopimuksina, jolloin niitä ei tunnistettu taseella. Muista vuokrasopimuksista esi-
merkkinä ovat toimitilojen vuokrasopimukset, joiden kulut kirjataan kyseisen vuoden tu-
loslaskelmaan yhtiössä. Esimerkiksi vertailu saman toimialan yhtiöiden välillä on haas-
tavaa, jos toinen yhtiöistä omistaa toimitilakiinteistönsä ja toinen vuokraa ne. (IFRS
Foundation, Kovero 2018.) IAS 17 -standardia sovellettaessa muiden vuokrasopimusten
osalta vuokrauksen kohteet jäivät siis kirjaamatta omaisuuseriin, minkä vuoksi myös nii-
hin liittyvät velat jäivät taseen ulkopuolelle. Vuokrasopimuksia koskevat vastuut ilmoi-
tettiin yhtiön liitetiedoissa. Jos yhtiö vuokraa suuria omaisuuseriä ja velkavastuu ilmoite-
taan taseen ulkopuolella, syntyy tilanne, jolloin esimerkiksi taseesta laskettavat velkaan-
tumisastetta kuvaavat tunnusluvut eivät anna yhtiön taloudellisesta tilasta oikeaa kuvaa.

IAS 17:n mukaan vuokranantajat esittivät muihin vuokrasopimukseen luokiteltuja varoja
taseessaan omaisuuserän luonteen mukaisesti. Muista vuokrasopimuksista saadut vuok-
ratuotot kirjattiin tuottoihin ja poistot tehtiin IAS 16:n tai IAS 38:n mukaisesti riippuen
omaisuuserän luonteesta vuokra-ajan kuluessa. Rahoitusleasingsopimukseen liittyvät
omaisuuserät ilmoitetaan vuokralle antajan taseessa saamisena, joka on yhtä suuri kuin
nettoinvestointi vuokrasopimukseen. Rahoitustuottojen kirjaaminen perustuu malliin,
joka heijastaa säännöllistä jaksollista tuottoa vuokralle antajan nettoinvestoinnista rahoi-
tusleasingsopimukseen. Vuokralle antajien osalta IFRS 16 ei tuo juurikaan muutoksia
vuokrasopimusten kirjanpitokäsittelyyn, sillä vuokranantajan on edelleen luokiteltava
vuokrasopimukset ja noudatettava kirjanpitokäsittelyä IAS 17:n mukaisesti. (IFRS Foun-
dation.)

Vuokralle ottajan osalta jako rahoitusleasingsopimuksiin ja muihin vuokrasopimuksiin
poistui IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardin myötä. IFRS 16 -standardia sovelletaan
kaikkiin vuokrasopimuksiin, mukaan lukien käyttöomaisuuseriä koskevat vuokrasopi-
mukset edelleenvuokrauksessa, lukuun ottamatta seuraavia:

- vuokrasopimukset, jotka koskevat uusiutumattomien varantojen etsintää tai käyt-
töä, kuten esimerkiksi mineraalit, öljy ja maakaasu;
- IAS 41 Maatalous -standardin soveltamisalaan kuuluvia biologisia hyödykkeitä
koskevia vuokrasopimuksia, jotka ovat vuokralle ottajien hallussa;

- IFRIC 12 Palvelutoimilupajärjestelyt -standardin soveltamisalaan kuuluvia palvelutoimilupajärjestelyjä;
- IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista -standardin soveltamisalaan kuuluvia vuokralle antajan myöntämiä henkistä omaisuutta koskevia lisenssejä; ja
- IAS 38 Aineettomat hyödykkeet -standardin soveltamisalaan kuuluvia oikeuksia, jotka koskevat esimerkiksi elokuvia, videotallenteita, näytelmiä, patenteja ja tekijänoikeuksia ja ovat vuokralle ottajan hallussa.

Vuokralle ottaja saa soveltaa IFRS 16:ta myös muita kuin edellä mainittuja aineettomia hyödykkeitä koskeviin vuokrasopimuksiin, mutta tätä ei vaadita. (IFRS Foundation 2016a, 8.)

Standardi sisältää kaksi kirjaamista ja arvostamista koskevaa helpotusta, jotka koskevat vain vuokralle ottajia. Vuokralle ottaja voi päättää olla soveltamatta IFRS 16:n mukaisia vaatimuksia, kun kyseessä on lyhytaikainen vuokrasopimus tai vuokrasopimus, jossa kohdeomaisuuserä on arvoltaan vähäinen. Jos jompaakumpaa helpotusta päätetään soveltaa, kirjanpitokäsittely on samankaltainen kuin operatiivisten vuokrasopimusten käsittely eli vuokrat kirjataan tasaerinä tai muulla vastaavalla systemaattisella perusteella, joka paremmin kuvaa vuokralle ottajan kulujen ajallista jakautumista. (IFRS Foundation 2016a, 8-9.)

Lyhytaikaiset vuokrasopimukset ovat määritelmän mukaan sopimuksia, joiden vuokra-aika on enintään 12 kuukautta. Kuitenkin, jos vuokrasopimuksessa tapahtuu muutos tai vuokra-aika muuttuu millään tavoin (esimerkiksi vuokralle ottaja käyttää option, jota se ei aiemmin sisällyttänyt sopimuksessa määritellyyn vuokra-aikaan), on kyseistä vuokrasopimusta pidettävä uutena vuokrasopimuksena. (IFRS Foundation 2016a, 8-9.)

IFRS 16:ta koskevassa määritelmässä ei suoranaisesti ole määritelty rahamäärää, jonka perusteella voidaan todeta kohdeomaisuuserän olevan arvoltaan vähäinen. Kuitenkin IASB on ajatellut omaisuuseriä, joiden arvo uutena on enintään 5000 Yhdysvaltain dollaria (PricewaterhouseCoopers Oy 2016, 11). Standardin määritelmän mukaan kohdeomaisuuserä voi olla arvoltaan vähäinen vain, jos:

- vuokralle ottaja pystyy hyötymään kohdeomaisuuserän käytöstä sellaisenaan tai yhdessä muiden vuokralle ottajalle helposti saatavissa olevien resurssien kanssa; ja
- kohdeomaisuuserä ei ole erittäin riippuvainen muista omaisuuseristä eikä sillä ole niiden kanssa keskinäisiä yhteyksiä suuresti.

Vastaavasti vuokrasopimuksen kohdeomaisuuserää ei katsota arvoltaan vähäiseksi, jos omaisuuserä on luonteeltaan sellainen, että se ei uutena ole tyypillisesti arvoltaan vähäinen. Esimerkiksi autoja koskevat vuokrasopimukset eivät voi olla arvoltaan vähäisiä omaisuuseriä koskevia vuokrasopimuksia, sillä uusi auto ei ole arvoltaan vähäinen tyypillisesti. (IFRS Foundation 2016a, 32.)

2.3 Lobbaamisen teoriaa

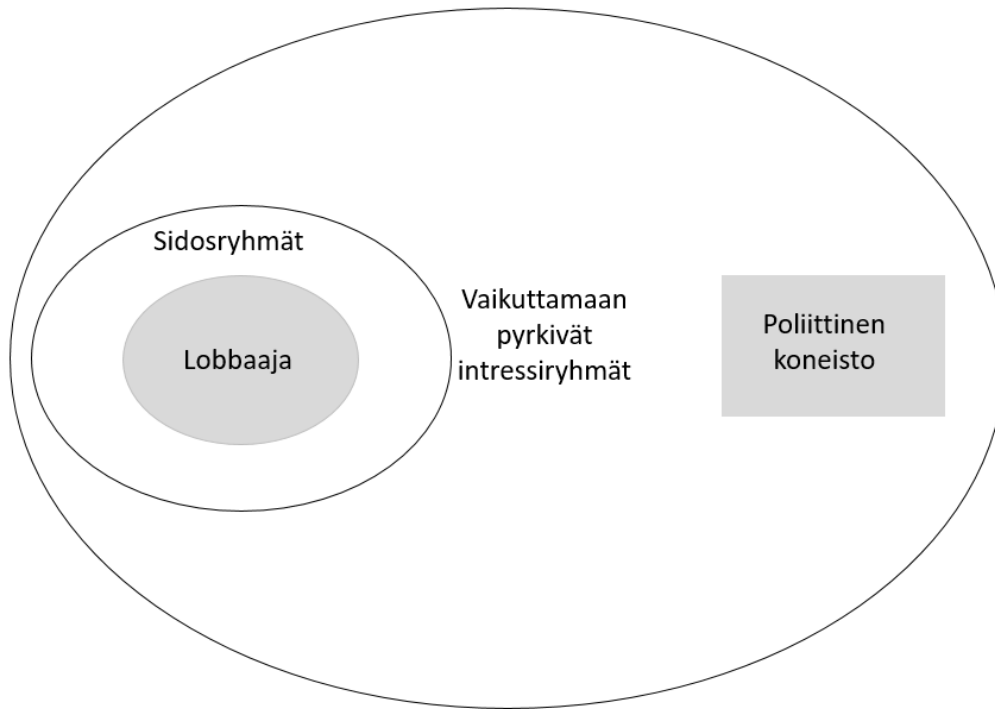
Kuten luvussa 2.1.2 todettiin, myös Giner ja Arce (2012) toteavat, että kirjanpitosstandardien kehittäminen ja käyttöönotto on seurausta monien osapuolten välisestä monimutkaisesta vuorovaikutuksesta, ja asianmukainen prosessi antaa lobbaajille mahdollisuuden osallistua viralliseen tapaan. Asianomaiset osapuolet, mukaan lukien yritysjohtajat, tilintarkastajat ja sijoittajat, käyttävät huomattavia resursseja, jotta ne voisivat vaikuttaa tilinpäätösstandardien määrittelyyn odotettujen taloudellisten hyötyjen vuoksi. (Giner & Arce 2012, 656.) Kaikki toimet, joita asianomaiset osapuolet toteuttavat sääntelyelimen vaikuttamiseksi, voidaan pitää lobbaustoimintana (Sutton 1984, 81).

Lobbaaminen on kaikkea sellaista tavoitteellista toimintaa, jolla pyritään vaikuttamaan tiettyihin asioihin, yleensä nimenomaan erilaisten tahojen päätöksentekoon. Pää tavoitteena on tulosten saavuttaminen omien intressien suhteen, mutta toimintaan voi kuulua myös pienempiä tavoitteita. Lobbauksen onnistumista arvioidaan saavutettujen tulosten perusteella. Tuloksia voidaan tarkemmin arvioida esimerkiksi läpäistyjen ehdotusten avulla, toimintaan käytettyjen panosten ja resurssien avulla sekä saavutettujen vaikutusten avulla. Joskus myös lobbauksen tuloksia voidaan arvioida lobbaavan ryhmän jäsenpalautteen avulla. (Jaatinen 2003, 12; 131.)

Miia Jaatinen on väitöskirjassaan *Lobbying Political Issues* (1999) määritellyt lobbauksen olevan nimenomaan poliittiseen päätöksentekoon vaikuttamista. Lobbaus tapahtuu

Jaatisen mukaan siten, että asiaa ajava ryhmä kommunikoi asian kannalta olennaisten ryhmien kanssa. Ryhmät koostuvat poliittisista päätöksentekijöistä ja virkamiehistä, lobbaavan ryhmän kaikista jäsenistä ja työntekijöistä, lobbaavan ryhmän kilpailijoista, joukkoviestimien edustajista sekä kansalaisista. Aiemmin käsitellyn intressiryhmäteorian mukaisesti nämä ryhmät voidaan luokitella esimerkiksi intressiryhmiksi, mutta lobbauksen yhteydessä puhutaan myös *stakeholder*-ryhmistä, joiden kuvaus Jaatisen (2003) mukaan on hyvin samankaltainen. Stakeholder-sanalle ei ole yksittäistä hyvää suomennosta, mutta sillä kuvataan yleensä ryhmiä, joihin yrityksen toiminta vaikuttaa tai jotka voivat vaikuttaa yrityksen mahdollisuuksiin saavuttaa tavoitteensa. Stakeholder-ryhmä pitää siis sisällään intressiryhmät sekä lobbaajaa lähinnä olevat sidosryhmät. Käsitteellisesti molemmat ryhmät ovat lähes samanlaisia, mutta etenkin poliittista lobbausta käsitellessä nämä erotellaan toisistaan. Lisäksi sidosryhmien ja intressiryhmien väliset rajat voivat olla melko häilyvät lobbaajan näkökulmasta etenkin, jos lobbauspäämäärä on sama. (Jaatinen 1999, 21; Jaatinen 2003, 16.)

Sidosryhmien toiminnan vaikutusten perusteella määräytyy lobbaajan toiminnan edellytykset. Lobbausta tapahtuu viestinnän, yhteiskunnan eri ryhmien välisen tiedonvaihdon ja yhteisten merkitysten rakentamisen muodossa. Lobbausviestintä perustuu siis käytännössä rakennettuihin ja ylläpidettyihin suhteisiin, mikä ilmenee verkostoitumisena sekä näkyvyyden ja profiilin luomisena. Lobbaus on vuorovaikutusta, jossa sekä lobbaaja vaikuttaa päättäjään että päättäjä vaikuttaa lobbaajaan, ja lobbauksen onnistuminen vaatii toimivien suhteiden rakentamista sidosryhmien välille. Lobbaus ei siis ole vain lobbaajan tiedonvälittämistä päättäjälle, vaan lobbaajalla ja päättäjällä on kaksisuuntainen suhde, jossa myös päättäjä lähestyy informaatiota tarvitessaan lobbaajaa, josta se on riippuvainen ja johon se voi luottaa (Berry 1977, 176). Kuviossa 2. on esitetty, miten lobbaajan näkökulmasta erilaiset stakeholder- eli vaikutusryhmät ilmenevät lobbausprosessin aikana. (Jaatinen 2003, 13–16.)



Kuvio 2. Vaikuttajaryhmät lobbausprosessissa (Jaatinen 2003, 17)

Toisaalta lobbaus on myös vuorovaikutusta sidosryhmän (tai lobbaajan) sisällä. Yhteisen tavoitteen saavuttamiseksi informaation on kuljettava lobbaavan ryhmän sisällä, jotta lobbaustoiminta olisi tehokasta. Ryhmillä on yleensä erilaisia vetäjiä tai johtajia, jotka ovat keskeisessä roolissa itse toiminnan kannalta, mutta myös verkostoitumisen näkökulmasta. Johtavilla osapuolilla on usein tärkeitä suhteita esimerkiksi sääntelijöihin, minkä avulla lobbauksen läpivieminen voi olla tehokkaampaa. Kuitenkin valtiotieteilijä Thomas Holyoken (2016) tekemien tutkimusten mukaan lobbaavien ryhmien johtavien osapuolten rooleissa voi ilmetä väärinkäytöksiä liittyen informaation kulkuun. Myös tässä törmätään moraalikadon ongelmaan, jolloin ryhmän johtajat ryhtyvätkin ajamaan omia tavoitteitaan ryhmän tavoitteiden sijaan. Tällöin kuitenkin muiden ryhmän jäsenten annetaan ymmärtää, että heidän intressejään ajetaan aina, jotta ryhmä pysyy kasassa ja sen tuomat resurssit voidaan hyödyntää (Holyoke 2016, 105).

Intressiryhmät voidaan jakaa pienempiin kategorioihin usein eri tavoin. Tässä tutkielmassa keskitytään taloustieteilijä Mancur Olsonin (1971, 1982) kehittemiin intressiryhmien luokittelutapoihin, jotka liittyvät *julkisen valinnan teoriaan* (public choice theory). Ensimmäinen tapa jakaa ryhmän kolmeen kategoriaan: etuoikeutettuihin (privileged), keskisuuriin (intermediate) ja latentteihin (latent). Karkeasti voidaan sanoa, että kyseiset kategoriat vastaavat myös jakoa koon perusteella pieniin, keskisuuriin ja suuriin. Olsonin näkemyksen mukaan intressiryhmien lobbaus kohdistuu julkishyödykkeisiin (public goods), joita ovat esimerkiksi hallinnolliset päätökset, mikäli ne eivät ole täysin jaollisia. Toisin sanoen päätöksen ollessa jaollinen, se on olemassa kaikille ryhmän jäsenille ja koskee heitä kaikkia huolimatta siitä, ovatko he osallistuneet sen lobbauksesta aiheutuneisiin kustannuksiin. On kuitenkin huomioitava, että hallinnollinen menettely ei voi aina olla vain päätöksen kohteita täysin hyödyttävä, vaikka molemmat sekä lobbaaja että päätöksestä vastaava hallinto sitä toivoisivat. (McLean 1987, 62–63.)

Olsonin mukaan etuoikeutetut ryhmät ovat usein pieniä ja niissä on vähintään yksi jäsen, joka hyötyy yksityisesti julkisesta hyödykkeestä riittävästi, jotta tarpeen tullen on valmis tuottamaan sen vaikka itse. Jos hyödyt hallinnon päätöksistä vähintään yhdelle ryhmän jäsenelle ovat suuremmat kuin jäsenen osuus lobbauksen kustannuksista, on ryhmä etuoikeutettu. Keskisuurissa ryhmissä potentiaalisia jäseniä on tarpeeksi vähän, jotta kaikki voisivat olla tietoisia toistensa toiminnasta tai toimimatta jättämisistä, mutta kuitenkin ryhmä ei ole etuoikeutettu. Joissakin keskisuurissa ryhmissä jäsenet seuraavat toistensa käyttäytymistä, joten toiminnan voidaan katsoa olevan kollektiivista. Lisäksi uhkausten, lupausten ja ehdollisen yhteistyön avulla ryhmän jäsenet saattavat tuottaa yleistä etua, mikä myös viittaa toiminnan kollektiivisuuteen keskisuurissa ryhmissä. (McLean 1987, 63.)

Suurin osa ryhmistä, todellisista ja potentiaalisista, ei kuitenkaan ole etuoikeutettuja tai keskisuuria. Näitä ryhmiä kutsutaan piileviksi eli latenteiksi. Olsonin mukaan latentin ryhmän ei tarvitse edes olla olemassa. Esimerkkinä työttömät, joilla on paljon yhteisiä intressejä. Korotus työttömyysetuuksiin toimisi julkisena hyödykkeenä kaikille työttömille. Työttömien harjoittama lobbaus ei ole vain piilevää, vaan se on käytännössä olematonta. Latenttien olemassaolon näyttäminen hankalaa, joten Olson esittää useita argumentteja sen puolesta. Esimerkiksi valtio on voinut perustaa ryhmän, ryhmän lobbaus

saattaa olla sivutuote toimista, joilla pyritään ajamaan suoraan ryhmän etuja tai ryhmä voi menestyä jäsenilleen tarjoamallaan valikoiduilla eduilla. Toisin kuin julkiset hyödykkeet, valikoivat edut ovat poissulkevia. (McLean 1987, 63–64.) Tämä Olsonin argumentointi, josta erityisesti argumentit liittyen valikoituihin etuihin, ei kuitenkaan täysin perustele latenttien olemassaoloa. Latenttiryhmien olemassa oloa voidaan tarkastella uusien lobbaajien kautta. Uudet lobbaajat saattavat hyödyntää esimerkiksi verkostoitumiseen ja resurssien saamiseen jo olemassa olevia ryhmiä, jotka ovat alun perin perustettu muuhun kuin julkishyödykkeen lobbaamista tai tuottamista varten. Jo olemassa oleva ryhmä on esimerkki latentista ryhmästä. (McLean 1987, 66–67.)

Olsonin toinen luokittelutapa jakaa intressiryhmät myös kolmeen eri kategoriaan, jotka ovat tuottajaryhmät (producer groups), kuluttajaryhmät (consumer groups) ja altruistiset ryhmät (altruistic groups). Tuottajaryhmät kontrolloivat tuotannontekijöitä ja ovat voimakkaita neuvottelijoita, koska ne voivat uhata pitävänsä kontrolloimansa tuotannontekijät itsellään. Esimerkiksi ammattiliitto voi järjestää työntekijälakon, kapitalisti voi sulkea tehtaansa ja viljelijä voi viedä tuotantonsa pois markkinoilta. Kuluttajaryhmät ovat Olsonin mukaan usein heikompia kuin tuottajaryhmät. Kuluttajaryhmä ovat yhtä lailla omaa etua tavoittelevia, mutta niillä ei ole tuotantoryhmien tapaan kontrollia tuotannontekijöistä. Täten niiden on vaikeampi neuvotella hallintoa tarjoamaan julkisia hyödykkeitä nykyisille tai mahdollisille tuleville jäsenilleen. Tilinpäätössääntelyn näkökulmasta tuottajaryhmät ovat tilinpäätöksen laatijoita ja kuluttajat tilinpäätöksen käyttäjiä (Day 2001, 83). Altruistiset ryhmät voivat olla jopa kuluttajaryhmiä heikompia, koska niillä ei ole kannustinta oman edun tavoitteluun. Olsonin luokittelumallien perusteella käytännössä kaikki kuluttajaryhmät ja altruistiset ryhmät ovat latenteja ja joskus harvoissa tapauksissa keskisuuria. Tuottajaryhmät voidaan sijoitella mihin tahansa Olsonin luokittelun kolmesta kategoriasta. Mitä vähemmän tuottajia on kussakin ryhmässä, sitä todennäköisemmin se luokitellaan joko etuoikeutetuksi tai keskisuureksi. (McLean 1987, 64.)

2.3.1 Lobbauksen keinoja

Yleisimmät lobbauskeinot voidaan Miia Jaatisen mukaan jakaa *vaikutuksen*, *kilpailun*, *hätätilanteen* ja *tarkastelun* keinoihin. Lobbaajan keinon valintaan vaikuttaa niin kutsuttu lobbauksen pelitilanne eli toisin sanoen vallitsevat olosuhteet. Vaikutuksen keinoista yleisimpiä ovat suorat yhteydet päättäjiin, kuten esimerkiksi tapaamiset, kampanjanäköiset,

koalition (ryhmän) rakentaminen, yleisen mielipiteen muotoileminen, kannatuksen maionostaminen ja ruohonjuuritason, kuten esimerkiksi kirjeiden, ja vaalipiirien liikekannalle laittaminen. Vaikutuksen keinot ovat lobbauksen keinoista suoraviivaisinta vuorovaikutamista. Kilpailun keinot koostuvat taas lobbauksen ajoituksesta, erottamiskyvystä, kuten esimerkiksi hyvistä suhteista ja asiantuntemuksesta, ja resursseista, kuten esimerkiksi resurssien riittävyydestä, mielipiteiden yhdenmukaisuudesta ja tehokkaasta suunnittelusta. (Jaatinen 1999, 21.)

Mahdollisen häviäjän asemassa oleva pyrkii käyttämään hätätilanteen keinoja lobbauksessaan. Nämä keinot sisältävät usein pyrkimyksiä muuttaa lobbauksen kohteena olevaa prosessia, kuten esimerkiksi ongelman esiin tuominen toimielimen työaikataulussa, pyrkimys kieltää toimielimen oikeus päättää asiasta, sekaannuksen tahallinen aiheuttaminen, konfliktien luominen vastustajien kesken ja uskottavuuskriisien luominen. Jotkut näistä keinoista ovat kyseenalaisia ja voivat vahingoittaa hyviä suhteita sekä arvostetun organisaation mainetta. Näin ollen ennen hätätilanteen keinojen käyttöä, on niitä ja niiden aiheuttamia mahdollisia seurauksia punnittava huolellisesti. Tarkastelu, seuranta ja ennustaminen ovat yleisiä keinoja kerätä tietoja organisaation päätöksentekoa varten. Muihin lobbauksen keinoihin verrattuna tarkastelu on vähiten muiden osapuolien kanssa vuorovaikutusta vaativa keino. (Jaatinen 1999, 21.)

Jaatinen lisäksi myös Berry on lajitellut erilaisia lobbauskeinoja, jotka ovat strategialähtöisiä. Berryn mukaan päätöksentekoon voidaan vaikuttaa lakitoimenpidestrategialla, nöyryyttämisen ja yhteenoton strategialla, informaatioon perustuvalla strategialla sekä kannattajien kautta vaikuttamisen ja painostuksen strategialla. Lakitoimenpidestrategiassa keskeisiä keinoja ovat esimerkiksi käräjäoikeus ja hallinnollinen väliintulo. Nöyryyttämisen ja yhteenoton strategiassa keinoina käytetään protesteja, ilmiäntuloja, osakkeenomistajiin liittyviä toimia, tutkimusten julkaisuja sekä suhdetoimintaa (public relations). On kuitenkin huomioitava, että nöyryyttämisen käyttäminen lobbauksen keinona on kyseenalaista ja voi kostautua lobbaajalle myöhemmin esimerkiksi verkostoitumista ajatellessa. Myös informaatioon perustuvassa strategiassa keinot ovat hyvin samankaltaisia, mutta intressit erilaiset. Informaatiostrategiassa keinoina käytetään muun muassa tutkimustuloste julkaisuja, suhdetoimintaa sekä henkilökohtaista lobbausta. Kannattajien kautta vai-

kuttamisen ja painostuksen strategiassa keskiössä ovat kirjeiden kirjoittaminen, vaikutusvaltaisten henkilöiden hyödyntäminen, kampanjatuet sekä äänestystulosten julkaisu. (Berry 1977, 263.)

2.3.2 Lobbauksen tehokkuus

Kuten luvun 2.3 alussa lyhyesti todettiin lobbauksen tehokkuuden ja tuloksellisuuden arvioinnin perustuu tuloksien saavuttamiseen. Lobbauksen mittaaminen ja arviointi auttavat lobbauksen suunnittelussa. Yksinkertaisuudessaan lobbaukselle asetettuja tavoitteita peilataan saatuihin tuloksiin. Lopullisia tuloksia eli loppuratkaisua voidaan arvioida useasta eri näkökulmasta. Yksinkertaisin analysointitapa on tutkia esimerkiksi lopullinen päätösteksti (esimerkiksi uusi lakisäädös) sen perusteella, miten lobbaajan intressit ovat siinä huomioitu ja miten se vastaa lobbaajan tavoitteista. Jos päätösteksti poikkeaa lobbaajan tavoitteista eikä lobbaajan intressejä ole huomioitu, voidaan loppuratkaisusta tehdä johtopäätökset, onko ratkaisun alkuperäinen ongelmanmäärittely lobbaajan toivomuksen mukainen, tyydyttäväkö valittu ratkaisutapa lobbaajaa, vastaako laadittu säädös lobbaajan tavoitteita ja onko toimeenpanotapa lobbaajalle mieleinen. (Jaatinen 2003, 131; 143.)

Loppuratkaisua voidaan tarkastella myös sen perusteella, miltä osin se vastaa ja miltä osin se ei vastaa lobbauksen tavoitteita. Tämän jälkeen pohditaan, oliko edes mahdollista saada tavoitteita läpi muiden vastustuksen vuoksi, oliko lopputulos mahdollisesti kompromissi tai johtuiko tavoitteiden saavuttamattomuus sittenkin omasta toiminnasta. Usein tällaisessa tilanteessa lähtökohtana on ollut saavuttaa kaikkien osapuolten kannalta tyydyttävä ratkaisu, jolloin lobbaaja ei välttämättä voi saada täydellistä tyydytystä loppuratkaisun osalta. Tällöin tuloksia voidaan arvioida sen perusteella, kuinka hyvin se huomioi eri osapuolten intressit. (Jaatinen 2003, 131–132.)

Kuitenkaan loppuratkaisu ei välttämättä ole huono, vaikka lobbaaja ei olisikaan saavuttanut tavoitettaan. Tällöin voi olla, että tavoite on ollut muiden osapuolten intressien vastainen. Joka tapauksessa loppuratkaisu ei kuitenkaan ole paras mahdollinen lobbaajan näkökulmasta, jos lobbaajan intressejä ei ole otettu siinä huomioon. Tämän vuoksi tavoitteiden saavuttamista tarkasteltaessa on muistettava, että itse tavoitteita tulee myös arvi-

oida. Voi siis olla tilanteita, että alkuperäinen tavoite on asetettu sellaiseksi, että sen saavuttama loppuratkaisu ei olisikaan paras mahdollinen. Tilanne voi aiheutua esimerkiksi tietämättömyydestä tai ahneudesta. (Jaatinen 2003, 132.)

Päätavoitteiden lisäksi lobbaukselle asetetaan yleensä väli- tai osatavoitteita. Välitavoitteet voivat liittyä esimerkiksi poliittisen prosessin tiettyihin vaiheisiin ja usein ne koskevat ongelman määrittystä ja -ratkaisua. Alkuvaiheen välitavoitteiden saavuttamisen jälkeen toiminnalle asetetaan uusi välitavoite seuraavaan vaiheeseen ja niin edelleen, kunnes lopuksi tavoitellaan tietynlaista loppuratkaisua. Osatavoitteet taas koskevat usein jonkin kohderyhmän mielipiteitä, asenteita ja toimintaa tai vuorovaikutusta jonkin tietyn kohderyhmän kanssa. Lobbauksen saavutuksia voidaan arvioida myös väli- ja osatavoitteiden kautta, jolloin saadaan tarkempi kuva onnistumisesta ja toiminnasta. Onnistumisia voivat olla myös esimerkiksi arvokkaat kontaktit, merkittävä imagovaikutus tai kohderyhmän lisääntynyt tiedontaso, ja ne voivat kantaa hedelmää myöhemmin. Lobbauksen tehokkuuden arviointitavoista ja -kriteereistä koottu taulukko 1. havainnollistaa, mitä muita tehokkuuden arviointinäkökulmia on ja kuinka niitä voidaan esimerkiksi mitata. (Jaatinen 2003, 132–133, 136.)

Taulukko 1. Lobbauksen tehokkuuden arviointitavat ja -kriteerit (Jaatinen 2003, 136)

Arvioinnin näkökulma	Mittari
Tavoitteet (loppuratkaisu)	Asetetut tavoitteet – saavutetut tulokset Lobbaajan intressit – muiden intressit Vaikutukset yritysstrategiaan Ongelmanmäärittäminen ja -ratkaisu teemassa
Tuotos	Kiistan kesto Vaikutukset keskusteluagendaan Julkisuuden määrä ja laatu Tapahtumien ja julkaisujen laatu Läpimenoaika, aikataulussa pysyminen
Vaikutukset: Tunnettuus Imago Suhde Vuorovaikutus Kohderyhmän tiedot, asenteet, toiminta teemassa	 Nimen, tehtävien, tavoitteiden, lausumien muistaminen Profiiliviestien läpimeno Luottamus, tyytyväisyys, sitoutuneisuus Tyytyväisyys viestintään ja yhteistyöhön, viestintätyyli Muutos (kuinka monta prosenttia kohderyhmästä)
Teho	Tulokset - kustannukset
Tilanneherkkyys	Yllätysten määrä Muutosten havaitseminen ja niihin reagoimisen aikajänne Menetetty tilaisuudet

Kuten taulukosta 1. voidaan havaita, pelkän loppuratkaisun arvioinnin lisäksi arviointia on mahdollista tehdä useasta eri näkökulmasta. Taulukko havainnollistaa myös sitä, kuinka monitulkintainen ilmiö lobbaus on. Kuitenkin, jotta huomio kohdistuu oikeisiin asioihin lobbauksen avulla saavutettua tuloksellisuutta arvioitaessa, on järkevintä mitata tuloksellisuutta päätavoitteen näkökulmasta. Jotta myös moniulotteisuus huomioidaan

päätavoitteiden näkökulmassa, kannattaa mittausta tehdä eri kriteerillä, joita taulukossa-kin on havainnollistettu. Näin lobbauksen tehokkuudesta saadaan mahdollisimman oikeanlainen käsitys. (Jaatinen 2003, 132–133.)

3 TUTKIMUKSEN EMPIIRINEN OSUUS

Tässä pääluvussa esitellään tutkimuksen empiirinen osuus. Empiirinen osuus aloitettiin keräämällä tutkimuksen kannalta relevantti aineisto. Aineiston keruun yhteydessä jouduttiin tekemään ennalta suunnittelemattomia rajoituksia, jotka on selostettu alaluvussa 3.1 tarkemmin. Aineiston keruun jälkeen empiirinen työ jatkui aineiston käsittelyllä ja analysoinnilla. Käsittelyssä käytettiin apuna analyysirunkoa, joka rakennettiin helpottamaan haluttujen vastausten saamiseksi. Tämän pääluvun lopussa tarkastellaan vielä tutkimuksen luotettavuuteen liittyviä tekijöitä.

3.1 Empiirisen aineiston keruu

IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardin projektiaikajana on esitelty IFRS Foundationin verkkosivuilla. Aikajana perustuu aiemmin luvussa 2.1.4 esiteltyyn IFRS-standardien asettamisprosessiin, ja sinne on liitetty kaikki projektiin liittyvä dokumentaatio, kuten esimerkiksi pöytäkirjat, kommenttikirjeet sekä luonnokset. Vuokrasopimusten käsittelyn muutoksen juuret ulottuvat aikajanan mukaan jopa vuoteen 1996 asti, jolloin on ensimmäisen kerran pohdittu toisenlaista lähestymistapaa vuokrasopimusten kirjaamiseen tilinpäätöksessä. Kuitenkin vasta vuonna 2007 varsinainen vuokrasopimusten kirjaamiseen keskittynyt työryhmä (Lease Accounting Working Group) on aloittanut toimintansa. Ensimmäinen standardin luonnos on julkaistu elokuussa 2010 ja seuraava paranneltu versio toukokuussa 2013. Lopullinen standardi julkaistiin tammikuussa 2016. (IFRS Foundation)

Aineiston keruu aloitettiin hakemalla IFRS Foundationin verkkosivuilta IFRS 16 -standardin kaksi julkaistua luonnosversiota (IFRS Foundation 2010, 2013) sekä projekti- ja kommenttiyhteenvedodokumentti (IFRS Foundation 2016c), jota voidaan hyödyntää luonnosten ja julkaistun standardin vertailussa. Kommenttikirjeiden keruu aloitettiin tarkastelemalla aikajanan virallisia kommentointijaksoja, joista kommenttikirjeet kerätään. Näin hahmotettiin kommenttikirjeiden perusjoukko. Havaittiin, että IASB määritteli molemmat kommentointijaksot 120 päivän mittaisiksi. Kommenttikirjeitä saapui aikavälillä

17.8.–15.12.2010 yhteensä 786 kappaletta ja aikavälillä 16.5.2013–13.9.2013 yhteensä 641 kappaletta. Määrällisesti kommenttikirjeitä on vastaanotettu huomattavasti verrattuna esimerkiksi muihin kommentoitaviin standardin asettamis- tai muutosprojekteihin, joihin on lähetetty kommenttikirjeitä noin 100–250 kappaletta kommentointijaksoa kohden.

Koska kyseessä on laadullinen sisällöntutkimus koskien yhden kansainvälisen tilinpäätösstandardin lobbausta, ei tällä tutkimuksella pyritä tilastollisiin yleistyksiin. Täten tutkimusaineiston rajausta tehdään teoreettisen edustavuuden ehdoilla. Laadulliselle tutkimukselle on tyypillistä, että kriteerinä käytetään tietyn aineiston teoreettista kiinnostavuutta valitun tutkimusongelman ratkaisussa. (Eskola & Suoranta 1998, 49.) Näin ollen tutkimuksen rajauksessa päätettiin huomioida, että IFRS 16 -standardin aiheuttaa muutoksia erityisesti toimialoihin, joissa kaluston tai toimitilojen vuokraaminen on olennainen osa liiketoimintaa. Tällaisia toimialoja on esimerkiksi vähittäiskaupan, lentoliikenteen sekä terveydenhuollon toimialat. (Inderes 2019; Roese & Kroner 2016, 1; PricewaterhouseCoopers 2018, 1.) Täten tutkittavaksi aineistoksi päätettiin valikoida harkittu näyte (Eskola & Suoranta 1998, 15), joka kattaa edellä mainituista toimialoista vähittäiskaupan ja lentoliikenteen toimialojen edustajien lähettämät kommenttikirjeet. Rajauksen ulkopuolelle jäivät siten muut toimialat sekä sijoittajat että rahoittajat, jotka ovat kommenttikirjeitä lähettäneet.

Vähittäiskaupan osalta päätettiin valita vain ne yhtiöt, joiden pääasiallinen toimiala on vähittäiskauppaa. Lisäksi harkittuun näytteeseen päätettiin valikoida tilintarkastusyhteisöjen lähettämät kommenttikirjeet, koska kyseiset yhteisöt ovat oletettavasti asiantuntijuutensa puolesta vaikutusvaltaisia lobbaajia. Vastaavasti asiantuntijuutta edustavat myös tilintarkastus- ja kirjanpitoluvutustot sekä -järjestöt tai vastaavat organisaatiot, joten näiden tahojen lähettämät kommenttikirjeet päätettiin valita myös mukaan näytteeseen. Lisäksi kyseiset organisaatiot ovat myös voittoa tavoittelemattomia eikä niillä siten ole taloudellisia intressejä lobbaamiselle. Tutkielman laajuus huomioiden, harkitun näytteen ulkopuolelle päätettiin jättää yksityisinä henkilöinä lähetetyt kommenttikirjeet, vaikka henkilöllä voidaan havaita olevan sidoksia valittuihin toimialoihin tai toimielimiin. Toimialaluokittelussa apuna käytettiin Tilastokeskuksen (2008) mukaisia toimialaluokituksia, joiden perusteella valikoidaan kommenttikirjeitä lähettäneet yhtiöt. Lentoliikenne rajattiin

koskemaan vain toimialaluokituksien mukaista ilmaliikenteen toimialaa ja vähittäiskaupan toimialaan ei lueta mukaan moottoriajoneuvojen ja moottoripyörien kauppaa Tilastokeskuksen kuvauksen mukaisesti.

Kommenttikirjeiden rajausten mukaisen lajittelun jälkeen kirjeitä valikoitui odotettua enemmän; yhteensä 121 kirjettä vuoden 2010 kommentointikierrokselta ja 108 vuodelta 2013. Taulukkoon 2. on koottu toimialoittain ja vuosittain valikoitujen kirjeiden lukumäärät.

Taulukko 2. Kommenttikirjeiden lukumäärät toimialoittain vuosina 2010 ja 2013.

Vuosi /Toimiala	2010	2013
Lentoliikenne	8	16
Vähittäiskauppa	29	16
Tilintarkastusyhteisöt	20	20
Virastot/järjestöt	64	56
Yhteensä	121	108

Tutkimuksen laajuuden puitteissa kaikkien valikoitujen kirjeiden läpikäyntiin ei ole resursseja. Tämän vuoksi päätettiin ottaa jokaisesta neljästä lähettäjäkategoriasta viisi kirjettä molempina vuosina, jolloin tutkittavaksi tulee yhteensä 40 kirjettä. Valinta päätettiin tehdä harkitusti ottaen huomioon muun muassa kommenttikirjeen lähettäjän globaali markkina-asema sekä muita vaikutusvaltaan oletettavasti liittyviä tekijöitä. Lentoliikenteen toimialan kommenttikirjeiden valinnassa käytettiin apuna Forbesin (2019) listausta maailman suurimmista julkisista yhtiöistä, joista suodatettiin lentoyhtiöt sekä Kansainvälisen ilmakuljetusliiton (IATA) yhteenvedon (2018) matkustaja- ja tavaraliikenteestä. Lentoliikenteen toimialalta saatuja kommenttikirjeitä oli suhteessa muihin kirjeisiin vähän, joten ei katsottu olevan tarvetta etsiä vuosikohtaisia listauksia toimialalta.

Vähittäiskaupan alan kommenttikirjeiden valinnassa hyödynnettiin Deloitte'n vuosittain tekemiä Global Powers of Retailing -raportteja vuodelta 2012, jolloin yrityslistaus perustuu tilikauden 2010 lukuihin ja vuodelta 2015, jolloin listaus perustuu tilikauden 2013 lukuihin. Kyseisillä raporteilla pyrittiin saamaan kuva vallinneista globaaleista tilanteista vähittäiskaupan toimialalla. Tilintarkastusyhteisöjen osalta valittiin Big 4 -yhtiöiden lähettämät kirjeet molempina vuosina. Muita suuria globaaleja toimijoita tilintarkastusalalla havaittiin erilaisten listausten perusteella olevan muun muassa BDO, Baker Tilly, Moore Stephens ja Grant Thornton. Yksittäisiä luotettavia listauksia ei kommentointivuosilta löydetty, joten Big 4 -yhtiöiden lähettämien kommenttikirjeiden lisäksi valittiin harkintaan perustuen vuodelta 2010 Grant Thorntonin lähettämä kirje ja vuodelta 2013 BDO:n kirje.

Vaikka tarkoituksenmukainen ja harkittu valinta ovat tyypillistä kvalitatiiviselle tutkimukselle (Hirsjärvi ym. 2009, 164), virastojen ja järjestöjen osalta harkittuun valintaan vaikuttavia kriteerejä on haastavaa määritellä, koska kyseiset tahot ovat voittoa tavoittelemattomia ja suurin osa valtion tai jopa pienemmän maantieteellisen alueen sisäisiä toimijoita. Täten esimerkiksi vaikutusvaltaisuuden määrittäminen ilman syvempää tutkimusta on lähes mahdotonta. Toisaalta oletetaan myös, että kommenttikirjeiden lähettäjien virastojen ja järjestöjen asiantuntijuus sekä ymmärrys liittyen kansainvälisiin tilinpäätösstandardeihin ovat vahvaa riippumatta esimerkiksi maantieteellisestä sijainnista. Näin ollen virastojen ja järjestöjen joukosta päätettiin valita satunnaisesti yhteensä 10 kirjettä. Satunnaisotantaa varten valikoiduista virastojen ja järjestöjen kommenttikirjeistä taulukoitiin numeroinnit vuosittain. Otannassa käytettiin Microsoft Excelin otantatyökalua, jonka avulla valittiin viisi kirjettä kummallekin kommentointivuodelle. Taulukoidut kommenttikirjenumerot ja otanta ovat esitetty liitteessä 1.

3.2 Aineiston käsittely ja analysointi

Aineiston käsittelyä tehtiin sekä standardiluonnosten ja julkaistun standardin että kommenttikirjeiden osalta. Tämä alaluku on jaettu kahteen osaan eri aineistojen käsittelyn ja analysoinnin vaiheiden erottamiseksi. Ensimmäisessä alaluvussa kerrotaan standardiluonnosten ja lopullisen standardin analysoinnin vaiheet. Toisessa alaluvussa esitellään tarkemmin kommenttikirjeiden käsittelyn ja analysoinnin vaiheet. Kommenttikirjeiden

osalta prosessi oli huomattavasti pidempi verrattuna standardiluonnosten ja lopullisen standardin analysointiin, sillä kommenttikirjeiden käsittelyyn liittyi erinäisiä haasteita, joista on kerrottu tarkemmin kyseisessä alaluvussa.

3.2.1 Standardiluonnosten ja lopullisen standardin analysointi

Vertailu aloitettiin lukemalla molemmat luonnokset ja julkaistu standardi muutamaan otteeseen läpi. Useita keskeisiä eroja pystyttiin havaitsemaan ensimmäisen lukemiskerran jälkeen. Tällaisia eroja olivat muun muassa vuokrasopimusten tunnistamiseen liittyvien mallien muutokset sekä julkistamisvaatimukset luonnosten ja lopullisen standardin välillä. Lopullisessa vertailussa käytettiin apuna IFRS Foundationin julkaisemaa (2016c) Project Summary and Feedback Statement -raporttia, jotta kaikki keskeiset erot tulisi havaittua ja raportoidut tulokset lobbauksen vaikutuksista olisivat mahdollisimman luotettavia. Raportissa on julkaistu Feedback Statement -osiossa taulukoidusti luonnosten keskeisimmät komponentit sekä mahdolliset muutokset niiden välillä, yleisesti tunnistetut kannanotot koskien ehdotuksia sekä IASB:n vastaus lopulliseen standardiin.

3.2.2 Kommenttikirjeiden käsittely ja analysointi

Kommenttikirjeaineiston käsittely aloitettiin taulukoimalla valitut kommenttikirjeiden lähettäjät järjestykseen omaan vaikuttajataho-sarakkeeseensa. Taulukkoon lisättiin toimialalle, intressiryhmäluokitteluille, lobbaamisen kannalle sekä lobbaamisen ajankohdille omat sarakkeet. Intressiryhmäluokittelujen alasarakkeiksi laitettiin luvussa 2.3 esitellyn Mancur Olsonin jaottelun mukaisesti luokittelu etuoikeutettuihin, keskisuuriin ja latentteihin sekä tuottajaryhmiin, kuluttajaryhmiin ja altruistisiin ryhmiin. Lobbaamisen alle sijoittuneet sarakkeet jaettiin yksinkertaisesti kahtia: ehdotetun standardin puolesta ja ehdotettua standardia vastaan. Lobbaamisen ajankohtien sarakkeet päätettiin jakaa kuukausittain pois lukien kommentointijakson ensimmäiset ja viimeiset kaksi viikkoa, jotka edustavat lobbaamisen ajankohdan ääripäitä. Taulukosta pyrittiin rakentamaan analyysirunko siten, että taulukoitua aineistoa voidaan suodattaa sekä lajitella parhaan mukaan tutkimuskysymyksiin vastaamiseksi. Suodattamiseen ja lajitteluun käytettiin apuna Microsoft Excel -taulukko-ohjelman työkaluja. Analyysirungot molempien kommentointivuosien osalta on esitetty kokonaisuudessaan liitteissä 2 ja 3.

Varsinaisessa intressiryhmien luokittelussa Mancur Olsonin teorian mukaisesti syntyi problematiikkaa tulkintojen osalta. Virastojen ja järjestöjen osalta luokittelu oli vähiten ongelmallista. Kyseisten voittoa tavoittelemattomien vaikuttajatahojen katsottiin olevan eniten neutraaleja IFRS 16 -standardin suhteen, sillä standardin voimaantulo ei vaikuta heidän toimintaansa taloudellisesti. Näin ollen virastoilla ja järjestöillä ei katsottu olevan IFRS 16 -standardin osalta intressinä oman edun tavoittelu. Virastot ja järjestöt ovat siis tässä tutkimuksessa latentteja ja kuuluvat altruistiseen ryhmään.

Kuten luvussa 2.3 todettiin, etuoikeutetut ryhmät ovat usein pieniä ja niissä on vähintään yksi jäsen, jonka hyöty julkishyödykkeestä yksityisesti on riittävä tuottaakseen sen itse. Kun julkishyödyke on kansainvälinen tilinpäätösstandardi, intressiryhmät eli lobbaavat yhtiöt harvoin ovat pieniä. Tällöin onkin pohdittava, kenelle tosiasiallisesti mahdollinen hyöty tai haitta uusien tai muutettujen kansainvälisten tilinpäätösstandardien myötä syntyy. Tällöin fokus siirtyykin yhtiöiden omistaja- ja hallitusportaaseen (ks. luvun 2.1.2 kuva 1.), koska mahdolliset yhtiön arvonmuutokset ovat näiden tahojen intressinä. Täten etuoikeutetuiksi päätettiin luokitella sellaiset vaikuttajatahot, joihin tilinpäätöksen laatimisen sekä yhtiön mahdollisten arvonmuutoksen aspektista IFRS 16 -standardin tuomat muutokset ovat merkittävimmät.

Edellä esitetyin perusteluin käytännössä kaikki valikoidut vähittäiskaupan ja lentoliikenteen edustajat ovat etuoikeutettuja tehdyn luokittelun mukaan. Luokittelu tuottajiin, kuluttajiin ja altruistisiin ryhmiin oli näiden toimialojen edustajien osalta helpompaa Dayn (2001) tuoman jaon perusteella. Yksi poikkeus sisältyy kuitenkin lentoliikenteen edustajiin. IATA eli Kansainvälinen ilmakuljetusliitto on itsessään voittoa tavoittelematon kansainvälinen organisaatio, joka edustaa tällä hetkellä 290 lentoyhtiötä sekä matkustaja- että rahtiliikenteen osalta (IATA). IATA:n intressit perustunevat voimakkaasti jäsenyhtiöidensä intresseihin, joten se päätettiin luokitella etuoikeutetuksi. Vähittäiskaupan ja lentoliikenteen toimialojen edustajat (pois lukien IATA) ovat tilinpäätöksen laatijoita, joten ne kuuluvat tuottajaryhmään. IATA ei ole varsinainen tilinpäätöksen tuottaja, joka joutuisi soveltamaan IFRS 16 -standardia, mutta kuten todettua, se todennäköisesti lobbaajana edustaa jäsenyhtiöitään. IATA päätettiin tulkita altruistisena ryhmänä, mutta analyysirunkoon lisättiin sulkuihin tuottajaryhmän tunnus, jotta vahva sidos jäsenyhtiöihin näkyisi taulukoidusta aineistosta selkeämmin.

Suurin problematiikka intressiryhmäluokittelussa syntyi tilintarkastusyhteisöjen kohdalla, koska oman edun tavoittelun määrittely ei ole yksinkertaista. Tilintarkastusyhteisöt toimivat tilinpäätöksen laatijoiden ja käyttäjien välissä informaation varmentajina, jolloin riippumattomuus on tärkeä tekijä varsinaisessa toiminnassa. Näiden kahden ryhmän välille syntyy usein ristiriitoja esimerkiksi tilinpäätösinformaation esittämiseen ja antamisvelvollisuuksiin liittyen, joten tilintarkastajien näkökulmasta uusien ja paranneltujen tilinpäätösstandardien voisi tietyissä tapauksissa ajatella helpottavan heidän luovimistaan näiden ristiriitojen välillä. Näin ollen intressinä ei olisikaan varsinainen taloudellinen etu, kuten tilinpäätöksen laatijoilla. Varsinainen intressiryhmä olisi tällöin työn tuottajat eli tilintarkastajat.

Toisaalta tilintarkastusyhteisöt ovat voittoa tavoittelevia yhteisöjä, joissa myös on omistaja- ja hallitusportaat ajamassa omia etujaan. Oletettavasti heidän intressinään on voiton maksimoiminen ja oligopoliaseman säilyttäminen suurien pörssiyhtiöiden tilintarkastuksessa. Tätä taloudellista intressiä ajatellen, varsinkin suurilla ja vaikutusvaltaisilla tilintarkastusyhteisöillä voisi IFRS 16 -standardia koskevan lobbauksen ajatella tapahtuvan asiakkaiden intressien kautta. Tällöin kuitenkin oletettavasti asiakkaiden edun ajaminen ei mene oman edun ajamisen edelle.

Lisäksi, jos vielä huomioidaan Big 4 -yhtiöiden oligopolinen asema ja vahva asiantuntijuus, voisi ajatella, että mahdollisimman monimutkainen standardi voisi olla etu. Big 4 -yhtiöillä osaamisen vahvistaminen kansainvälisten tilinpäätösstandardien tulkinnassa, konsultoinnissa ja implementoinnissa tuskin tuottaa haasteita verrattuna pienempiin tilintarkastusyhteisöihin. Tällöin intressinä voisi olla oligopolisen aseman vahvistaminen, mikä myös on taloudellisen edun tavoittelua.

Koska intressiryhmän määrittely tilintarkastusyhteisöjen osalta oli edellä kuvatun mukaisesti haasteellista, päätettiin lukea tilintarkastusyhteisöjen lähettämät kommenttikirjeet läpi ennen lopullista luokittelua. Kommenttikirjeistä havaittiin, että tilintarkastusyhteisöt ottivat kantaa sekä tilinpäätöksen laatijoiden että käyttäjien näkökulmasta. Kirjeissä oli myös neutraaleja ja perusteltuja teorianäkökulmia. Kaikkien harkittuun näytteeseen valikoituneiden kommenttikirjeiden sisällöistä kerrotaan tarkemmin luvussa 4.2. Intressiryhmäluokittelun osalta päädyttiin, että tilintarkastusyhteisöt ovat keskisuuria, koska ne

edustavat sekä tilinpäätöksen laatijoita että käyttäjiä IFRS 16 -standardia koskevassa lobbauksessaan. Kuitenkaan tilintarkastusyhteisöt eivät ole latentteja, koska ne ovat voittoa tavoittelevia organisaatioita. Lisäksi asiakastytyvyyden ja toisaalta myös riippumattomuuden ylläpito ovat intressinä, mikä näkyy sekä tilinpäätöksen laatijoiden että sijoittajien näkökulmien esittämisenä heidän lobbauksessaan. Oma intressi on tilintarkastusyhteisöillä ikään kuin epäsuora lobbauksen kohteen näkökulmasta. Toisen luokittelun perusteella tilintarkastusyhteisöt ovat altruistisia, kun mukaillaan Dayn (2001) näkemystä. Olsonin luokittelun mukaan tilintarkastusyhteisöt voisivat kuulua myös mahdollisesti kuluttajaryhmään, koska ne tavoittelevat omaa etua, mutta niillä ei ole kontrollia tuotantotehtävistä. Kuitenkin altruistisen ryhmän katsottiin kuvaavan parhaiten tilintarkastusyhteisöjä tässä tutkimuksessa.

Kun intressiryhmien luokittelu saatiin tehtyä, aloitettiin kommenttikirjeiden sisällönanalyysi, jolle ominaista on etsiä tekstin merkityksiä (Tuomi & Sarajärvi 2018, 87). Sisällönanalyysissä pyrkimyksenä oli tunnistaa kannanotot liittyen keskeisiin standardin tuomiin muutoksiin kommenttikirjeissä. Lähes kaikki kommenttikirjeen lähettäjästä oli samaa mieltä, että IAS 17 -standardia tulisi täsmentää tai parannella. Tämän katsottiin olevan ennemminkin lähtökohta muutostarpeelle kuin kannanotto ehdotetun standardin puolesta. Näin ollen tätä yleistä kommenttia muutostarpeesta ei katsottu varsinaiseksi lobbaukseksi.

Kirjeistä oli pääasiallisesti melko helposti havaittavissa vaikuttajatahon kanta standardiluonnokseen liittyen lukuun ottamatta muutamaa poikkeusta. Näissä poikkeuksissa oli perusteltu kantoja sekä puolesta että vastaan. Kuitenkin lopullinen kanta oli havaittavissa kommenttikirjeiden sisältämissä yhteenvedokappaleissa tai -luvuissa. Tällaisille poikkeustapauksille analyysirunkoon merkittiin vahvempi kanta tunnuksella ”x” ja havaittu heikompi kanta tunnuksella ”(x)” lobbaamisen alasarakkeisiin ”ehdotetun standardin puolesta” ja ”ehdotettua standardia vastaan”. Kommenttikirjeiden sisällönanalyysin yhteydessä poimittiin myös kommenttikirjeen lähetyspäivämäärät. Harkittuun näytteeseen sisältyi yhteensä kolme kirjettä, joissa päivämäärää ei ollut merkitty. Täten päätettiin lisätä analyysirunkoon lobbaamisen ajankohdan alle molemmille vuosille alasarakkeet päivämäärättömille kirjeille. Täytetyt analyysirungot molempien vuosien ovat esitetty liitteissä 2 ja 3.

3.3 Tutkimuksen luotettavuus

Tutkimuksen luotettavuuden arviointi on olennainen osa tieteellistä tutkimusta. Validiteetti ja reliabiliteetti ovat käsitteitä, jotka perinteisesti nousevat esille puhuttaessa tutkimuksen luotettavuudesta. Validiteetilla tarkoitetaan tutkimuksen pätevyyttä. Toisin sanoen tutkimuksen mittarit tai tutkimusmenetelmät mittaavat juuri sitä, mitä niiden on tarkoitus mitata. Reliabiliteetti puolestaan tarkoittaa mittaustulosten toistettavuutta ja tutkimuksen kykyä antaa tuloksia, jotka eivät ole sattumanvaraisia. Toistettavuudella tarkoitetaan esimerkiksi sitä, että joku muu voisi toistaa tutkimuksen ja päätyisi samoihin tuloksiin. (Hirsjärvi ym. 2009, 231.) Kvalitatiivisessa tutkimuksessa luotettavuuden arviointiin liittyy haasteita validiteetin ja reliabiliteetin määrittelyn osalta, koska kyseiset käsitteet ovat syntyneet kvantitatiivisten tutkimusten piirissä ja vastaavat usein vain niiden tarpeita (Tuomi & Sarajärvi 2018, 120; Eskola & Suoranta 1998, 153).

Luotettavuuden terminologiassa keskeisintä on pohtia, mitä käsitteellä tarkoitetaan ja mitä ovat käsitteellistykseen mahdolliset seuraukset. Toisin sanoen sanat eivät ole tärkeitä itsessään, vaan niille annettu sisältö. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa luotettavuusterminologiaa on jalostettu kvantitatiivisen tutkimuksen terminologiasta ja keskeisimmiksi käsitteiksi ovat muodostuneet muun muassa uskottavuus, siirrettävyys, varmuus sekä vahvistuvuus. Uskottavuudella tarkoitetaan luotettavuuden kriteerinä sitä, että tutkijan on tarkistettava vastaavatko hänen tulkintansa tutkittavien käsityksiä. Siirrettävyys viittaa tutkimustuloksiin ja tarkoittaa, että tulosten siirrettävyys on mahdollista tietyin ehdoin. Siirrettävyys on siis terminä jalostetumpi reliabiliteettiin nähden, sillä siinä huomioidaan esimerkiksi tutkimuksen tapauskohtaisuus. Varmuutta voidaan lisätä tutkimukseen ottamalla mahdollisuuksien mukaan huomioon ennustamattomasti vaikuttavat ennakkoehdot. Vahvistuvuudella tarkoitetaan, että tehdyt tulkinnat saavat tukea toisista vastaavia ilmiöitä käsitelleistä tutkimuksista. (Eskola & Suoranta 1998, 153.)

Tässä tutkimuksessa empiirisen osuuden tutkimusmenetelmät sisälsivät vertailua kahden standardiluonnoksen ja toteutuneen standardiluonnoksen välillä sekä kommenttikirjeiden lähettäjätahojen ja lähetyssajankohtien luokittelun sekä kirjeiden suppean sisällönanalyysin. Edellä kuvattujen luotettavuuden kriteerien huomioimiseksi, tutkimuksen toteuttami-

sen eri vaiheet on selostettu yksityiskohtaisesti, mikä myös parantaa laadullisen tutkimuksen luotettavuutta (Hirsjärvi 2009, 232). Tutkimuksen aineiston hankinnan ja käsittelyn, rajauksien sekä muiden tutkimukseen liittyvien päätösten yhteydessä on käytetty tukena perusteltuja teorioita, tutkimuksia sekä muuta relevanttia informaatiota. Tulosten ja niistä tehtyjen päätelmien yhteydessä on myös hyödynnetty tämän tutkimuksen teoreettista viitekehystä.

Kuitenkin kokonaisluotettavuutta arvioitaessa on huomioitava tehdyt rajaukset vain tiettyihin lobbaajatahoihin, joten tuloksia ei voi yleistää tutkittavaa standardia kokonaisuudessaan koskeneeseen lobbaustoimintaan. On myös huomioitava, että tässä tutkimuksessa eri vaiheet sisältävät tulkinnanvaraisia seikkoja, jotka ovat voineet vaikuttaa esimerkiksi laadullisen aineiston siirtämiseen analyysirunkoon. Lobbaus ilmiönä on jo itsessään monitulkintainen, mikä luo haasteita esimerkiksi tulosten siirrettävyyteen. Erityistä problematiikkaa liittyi intressiryhmäluokitteluihin tilintarkastusyhteisöjen osalta, joten toisenlainen tulkinta olisi saattanut johtaa toisenlaisiin tuloksiin intressiryhmien osalta. Lisäksi, jos erityisen vaikuttavaa lobbausta on tapahtunut suullisesti, ei tästä ole ollut tietoja saatavilla. Haastatteluilla olisi voitu saavuttaa täsmällisempää informaatiota, mutta tutkimuksen laajuuden puitteissa tähän ei ollut resursseja.

4 TUTKIMUSTULOKSET

Tässä pääluvussa esitellään tutkimuksen tulokset, jotka on jaoteltu tutkimuskysymysten perusteella kolmeen alalukuun. Ensiksi esitellään havaitut lobbauksen vaikutukset IFRS 16 -standardiin. Seuraavaksi esitellään havainnot, jotka tutkimuksessa saatiin lobbaajan intressiryhmästä aiheutuviin vaikutuksiin lobbaukseen ja sen onnistumiseen liittyen. Lopuksi esitellään havainnot liittyen lobbauksen ajankohdan merkitykseen. Saaduista havainnoista koottujen tulosten johtopäätökset ovat esitetty tutkielman seuraavassa pääluvussa.

4.1 Lobbauksen vaikutukset tutkittavaan standardiin

Keskeisin asia, joka vuokrasopimuksia koskevan tilinpäätösstandardin uudistamisessa tulee esille, on vuokrasopimusten tunnistaminen taseessa varoina ja velkoina (recognition of assets and liabilities) diskontattuna nykyarvoon. Yleisesti ottaen kommenttikirjeissä tuettiin tätä näkemystä ja erityisesti vuokralle ottajat, sääntelijät, standardien asettajat ja tilintarkastusyhteisöt olivat tämän kannan puolesta. (IFRS Foundation 2016c, 8.) Poikkeuksiakin löytyi ja osa kommenttikirjeiden lähettäjistä oli sitä mieltä, että IAS 17:n mukainen menetelmä, jossa vuokrasopimukset tunnistetaan vastuina liitetiedoissa, on riittävä. IASB on pitänyt kantansa lopullisessa julkaistussa standardissa; vuokrasopimukset tunnistetaan taseessa eli enemmistön näkemystä kunnioitettiin.

Vuokralle ottajan kirjanpitokäsittely (lessee accounting model) vuokrasopimuksista koki paljon muutoksia luonnosten ja julkaistun standardin välillä. IASB ehdotti vuonna 2010 julkaistussa luonnoksessaan mallia (single lessee accounting model), jossa vuokralle antajien tai vuokrasopimusten eroja ei tunnistettaisi. Näin ollen kaikki vuokrasopimukset käsiteltäisiin kirjanpidollisesti samanlaisina. Kommenttikirjeissä oli ilmaistu erilaisia näkemyksiä kirjanpitomalleista. Joidenkin näkemysten mukaan vuokrasopimukset ovat rahoitukseen liittyviä liiketoimia ja toisten näkemysten mukaan ne eivät ole. Seurauksena tästä IASB päätti lisätä vuoden 2013 luonnokseen käyttö- ja rahoitusleasingeille erilaiset käsittelytavat. Tämä jaottelu (dual lessee accounting model) sai kuitenkin pääasiallisesti

kritiikkiä sen monimutkaisuudesta muun muassa poisto- ja korkokäsittelyjen eroavaisuuksien vuoksi. IASB käsitteli luonnoksen saaman kritiikin huomioiden myös sijoittajien ja analyytikoiden tietotarpeet, käsitteelliset tarkennukset liittyen rahoituksen ja käyttöoikeuden luonteeseen sekä toteuttamisen monimutkaisuuden ja siitä aiheutuvat kustannukset. Tämän seurauksena julkaistussa standardissa kaikkien vuokrasopimusten kirjanpito-käsittely tehdään samalla tavalla, joten kritiikkipainotteisella lobbaustoiminnalla oli paljon vaikutusta tämän ehdotuksen osalta. (IFRS Foundation 2016c, 9.)

Tunnistamista koskevissa vapautuksissa (recognition exemptions) oli muutoksia luonnosten välillä. Vuonna 2010 julkaistussa luonnoksessa IASB ehdotti, että alle 12 kuukauden sopimuksissa olisi yksinkertaistettu laskentamenetelmä, koska näitä vuokrasopimuksia ei voida diskontata. Kommenttikirjeissä oltiin erityisesti huolissaan liittyen lyhytaikaisten sopimusten tunnistamisesta aiheutuneeseen vaivaan tilinpäätöksen laatimisessa. Suhteessa laatimiseen liittyvään vaivaan alle 12 kuukauden sopimusten tunnistamisesta ei synny merkittävää vaikutusta tilinpäätökseen kokonaisuudessaan. Tästä seurauksena IASB on ehdottanut vuonna 2013 julkaistussa luonnoksessa, että alle 12 kuukauden vuokrasopimukset voi jättää kirjaamatta taseeseen. Yleinen kanta oli tämän ehdotuksen puolesta, mutta oli tuotu myös esille, että harva sopimus on alle 12 kuukautta, jolloin rahamääräisesti vähäisistä sopimuksista aiheutuisi edelleen liikaa vaivaa suhteessa saavutettuihin hyötyihin tilinpäätöksen tarjoaman tiedon puolesta. Lopullisessa standardissa säilyi helpotus koskien alle 12 kuukauden vuokrasopimuksia, mutta siihen on lisätty toinen helpotus koskien vähäarvoisten omaisuuserien (esimerkiksi joidenkin henkilökohtaisten tietokoneiden) vuokrasopimuksia. Täten vuokralle ottajan ei tarvitse kirjata varoja ja velkoja vuokrasopimuksille, joiden tasearvo on alhainen. (IFRS Foundation 2016c, 10.) Rahamääräinen arvo (alle 5000 Yhdysvaltain dollaria) tasearvoltaan alhaisille vuokrasopimuksille määriteltiin vasta myöhemmin.

Vuokrasopimusten määrittelyn (definition of a lease) ehdotettiin pysyvän IAS 17 -standardin mukaisena vuoden 2010 luonnoksessa. Tämä sai yleistä kannatusta kommenttikirjeissä, mutta kuitenkin osa kommentoijista oli huolissaan siitä, että palvelusopimuksetkin tunnistettaisiin tämän myötä vuokrasopimuksiksi. Seuraavaan luonnokseen ehdotettiinkin määritelmän soveltamista sekä ohjeiden muuttamista. Toteutuneet muutokset liittyivät pääasiassa määritelmässä käytettyyn määräysvallan käsitteeseen (concept of control).

Lisäksi uuteen luonnokseen lisättiin oma kohtansa vuokra- ja palvelusopimusten erotte-
lusta. Yleisesti vuoden 2013 luonnoksen ehdotus vuokrasopimusten määrittelyistä sai kan-
natusta, mutta edelleen oltiin huolissaan käsitteiden huonoista määrittelyistä. Komment-
tikirjeissä ehdotettiin ohjeiden selkeyttämistä, jotta standardia voitaisiin soveltaa joh-
donmukaisesti, sekä vaihtoehtoisia lähestymistapoja vuokra- ja palvelusopimusten erot-
tamiseksi. Tämän seurauksena IASB lisäsi lopulliseen standardiin useita selvennyksiä vä-
hentääkseen riskiä epäjohdonmukaisuuksia soveltamisessa. Kommenttikirjeissä ehdotet-
tuja lähestymistapoja oli harkittu, mutta IASB päätti pitäytyä edeltävän luonnoksen mal-
lissa, jotta määritelmä ei monimutkaistuisi liikaa. (IFRS Foundation 2016c, 11–12.)

Vuokrasopimusten rahamääräinen mittaaminen (measurement) yksinkertaistui sekä kah-
den luonnoksen että luonnosten ja lopullisen standardin välillä. Ensimmäisessä luonnok-
sessa ehdotettiin, että kaikki odotettavissa olevat muuttuvat vuokrat sisällytettäisiin varo-
jen ja velkojen arvostamiseen. Nämä sisältäisivät myös vapaaehtoisesti maksettavat
vuokrat uusitulta kaudelta, jos on todennäköistä, että vuokrasopimus uusitaan. Arviot liit-
tyen uusittuun sopimuskauteen muokattaisiin myöhemmin, jos arvioidut summat muut-
tavat merkittävästi. Suurin osa kommentoijista oli eri mieltä luonnoksen soveltamishdo-
tuksesta, sillä kaikkien muuttuvien komponenttien tunnistaminen sekä arvionvaraisuus
liittyen tulevaisuuden mahdollisiin uusittuihin sopimuksiin olisivat liian monimutkaista
toteuttaa ja siitä aiheutuisi liikaa vaivaa sekä kustannuksia tilinpäätöksen laatimisessa.
(IFRS Foundation 2016c, 13.)

Edellä esitetyin perustein IASB yksinkertaisti mallia seuraavaan luonnokseen, jossa oli
tehty rajoituksia liittyen muuttuvien vuokrien ja optiopohjaisten vuokrasopimuksien ar-
vostukseen. Lisäyksenä tuli myös, että vuokralaisten tulisi säännöllisesti arvioida näitä
tekijöitä ja niiden arvostamista. Yksinkertaistettu malli sai kannatusta kommenttikir-
jeissä, mutta edelleen huoli toteuttamisen kustannuksista ja monimutkaisuudesta oli ole-
massa. Tämän seurauksena IASB yksinkertaisti mallia entisestään julkaistussa standar-
dissa. Muuttuvia vuokria, jotka liittyvät tulevaisuuteen ei tarvitse huomioida arvostuk-
sessa, jos ne eivät ole inflaatioon sidottuja. Optiopohjaisia vuokrasopimuksiakaan ei tar-
vitse huomioida, jos ei ole kohtuullista varmuutta siitä, että sopimus uusitaan. IASB myös

kehitti lopulliseen standardiin yksinkertaistetun inflaatioon sidottujen maksujen mittausmenetelmän helpottamaan inflaation huomioimista. (IFRS Foundation 2016c, 13.) Lobbauksen voidaan katsoa vaikuttaneen vahvasti tämän standardikomponentin sääntelyyn.

Merkittävä poikkeama vuoden 2010 ja vuoden 2013 luonnoksien välillä oli lisäys vuokralaisen tilinpäätökseen liittyvissä julkistamisvaatimuksissa (lessee disclosure). Ensimmäisessä luonnoksessa ei ollut vaatimuksia esitetty ollenkaan. Yhteenvedodokumentissa ei kerrota, onko tähän liittyen tullut kommenttikirjeissä sellaisia ehdotuksia, että IASB on päättänyt lisätä julkistamisvaatimukset seuraavaan luonnokseen. Toisessa luonnoksessa oli esitetty vaatimuksia muun muassa vuokravelkojen alku- ja loppusaldojen täsmäytyksestä sekä vuokrasitoumusten maturiteettianalyysistä. Erityisesti vuokralle ottajat olivat esittäneet huolensa liittyen kustannuksiin, jotka aiheutuvat kyseisten vaatimusten toteuttamisesta. Toisaalta tilinpäätösten käyttäjät taas puolsivat tätä näkemystä, koska he kokivat saavansa hyödyllistä informaatiota näistä vaatimuksista. (IFRS Foundation 2016c, 14.)

Kuitenkin sekä tilinpäätösten laatijat että käyttäjät olivat yhtä mieltä siitä, että liian yksityiskohtaiset ja pitkät julkistamisvaatimukset voivat aiheuttaa ”täytetekstin” lisääntymistä tilinpäätöksessä ja sillä taas ei katsota olevan informaatioarvoa. Lopulliseen standardiin valikoituikin vaatimuksiksi vain sellaiset tiedot, jotka indikoivat vuokraustoiminnan merkityksestä ja monimutkaisuudesta. Kommenttikirjeiden sisältämät huolet otettiin siis huomioon ja vaatimukset tiivistyivät kolmeen varsinaiseen julkistamisvaatimukseen. Nämä kolme vaatimusta ovat: tieto vuokrasopimukseen liittyvistä varoista, kuluista ja kassavirroista, maturiteettianalyysi vuokraveloista sekä tarvittavat yhtiökohtaiset lisätiedot, jotka ovat olennaisia tilinpäätöksen kannalta. (IFRS Foundation 2016c, 14.)

Molemmille standardiluonnoksille osoitetut kommenttikirjeet sisälsivät ehdotuksia, joissa pyydettiin lisäämään IFRS 16 -standardiin siirtymiseen (lessee transition to IFRS 16) liittyvät vaatimukset ja ohjeistukset. Pääasiallisesti vaatimukset koskivat vertailutietojen esittämistä. Erityisesti tilinpäätöksen käyttäjät kokivat tarvitsevansa trenditietoja tilinpäätöksessä esitettävistä vertailukaudesta. Kuitenkin useat vastaavien tietojen vaatijat olivat tietoisia, että kyseisten vaatimusten toteuttaminen aiheuttaisi merkittäviä kustannuksia. Vastauksena IASB päätti myöntää yrityksille merkittävän siirtymähelpotuksen

soveltaessaan ensimmäisen kerran IFRS 16 -standardia. Yhtiö voi soveltaa joko täydellistä takautuvaa lähestymistapaa (full retrospective approach) tai muunnettua takautuvaa lähestymistapaa (modified retrospective approach). Muunnetussa takautuvassa lähestymistavassa ei ole vaadittua esimerkiksi esittää vertailutietoja muunnettuna IFRS 16 -standardin mukaisesti. (IFRS Foundation 2016c, 15.) Vaikka siirtymään liittyvät seikat eivät olleet standardiluonnoksissa esillä, kommenttikirjeissä esitetyt ehdotukset otettiin huomioon IASB:n toimesta ja ohjeistus sekä siihen liittyvät vaatimukset tehtiin. Näin ollen erityisesti tässä tapauksessa lobbaus vaikutti merkittävästi standardinasettamiseen.

Vuokralle antajan kirjanpitokäsittelyyn (lessor accounting) ehdotettiin myös muutoksia IAS 17 -standardin mukaiseen käsittelyyn sekä ensimmäisessä että toisessa standardiluonnoksessa. Ehdotetut muutokset mukailivat molemmissa luonnoksissa enemmän vuokralle ottajan mallia kuin vuokralle antajan mallia. Ehdotukset perustuivat sijoittajien ja analyytikoiden esittämiin huoliin liittyen vuokralle antajan vuokrasaatavien riskeistä saatavaan riittämättömään informaatioon (sovellettaessa IAS 17 -standardia). Vuokralle ottajan kirjanpitokäsittelyn muutokset eivät kuitenkaan saanut kannatusta kummankaan luonnoksen osalta. Useat kommentoijatahot mukaan lukien sijoittajat ja analyytikot olivat sitä mieltä, että muutoksen aiheuttamat kustannukset ovat liian suuret saavutettuun hyötyyn nähden. Tämän seurauksena lopullisessa standardissa päätettiin soveltaa IAS 17:n mukaista kirjanpitokäsittelyä vuokralle antajien osalta. Kuitenkin aiempiin huoliin liittyen vuokrasaatavien riski-informaation saatavuuteen päätettiin vastata ja standardiin lisättiin vaatimus lisätietojen julkaisusta. Lisätiedoissa tulee ilmoittaa vuokralle antajan vuokratapahtumista sekä altistuminen jäännösarvoon liittyville riskeille. (IFRS Foundation 2016, 16.)

4.2 Intressiryhmän vaikutus lobbauksen onnistumiseen

Molempien kommentointivuosien osalta havaittiin, että lähes kaikki harkittuun näyttöseen valikoituneet kommentoijat olivat pääasiallisesti ehdotettua standardia vastaan. Monimutkaisuus (complexity) ja merkittävät kustannukset (significant costs) olivat käsitteitä, jotka toistuivat lähes kaikissa kommenttikirjeissä. Taulukosta 3. nähdään, että vuonna 2010 kaikki paitsi kaksi vaikuttajatahoa lobbasi täysin ehdotettua standardia vastaan.

Taulukko 3. Vuonna 2010 kommenttikirjeiden lähettäneiden intressiryhmien kannanotot

Vaikuttajataho	Toimiala	Intressiryhmäluokittelu		Lobbaaminen	
		Etuoikeutettu (E) / Keski-suuri (K) / Latentti (L)	Tuottajaryhmä (T) / Kuluttajaryhmä (K) / Altruistinen ryhmä (A)	Ehdotetun standardin puolesta	Ehdotettua standardia vastaan
Cathay Pacific Airways	L	E	T		x
Asiana Airlines	L	E	T		x
IATA	L	E	A / (T)		x
Air New Zealand	L	E	T	(x)	x
British Airways	L	E	T		x
J Sainsbury	V	E	T		x
Woolworths	V	E	T		x
Wesfarmers	V	E	T		x
Tesco	V	E	T		x
Inditex Group	V	E	T		x
PricewaterhouseCoopers	TT	K	A		x
Ernst & Young	TT	K	A		x
Deloitte	TT	K	A		x
KPMG	TT	K	A		x
Grant Thornton	TT	K	A		x
The Italian Accounting Organisation	VJ	L	A		x
Accounting Standards Council Singapore	VJ	L	A		x
The Georgia Society of CPAs	VJ	L	A		x
Accounting Standards Board Canada	VJ	L	A		x
The South African Institute of Chartered Accountants	VJ	L	A	x	(x)

Latenttien ryhmää edustava The South African Institute of Chartered Accountants -järjestö oli ainoa kommenttikirjeen lähettäjä, joka ei ollut täysin ehdotettua standardia vastaan. Kyseinen järjestö kannatti yleisesti standardia sekä mainitsi erityisesti kannattavansa vuokralle ottajille esitettyä käyttöoikeuteen perustuvaa vuokrasopimuksen tunnistusmallia (right-of-use model). Järjestön osalta huolet liittyivät yleisen mielipiteen mukaisesti kustannuksiin, jotka aiheutuvat standardin käyttöönotosta, mutta tätä näkökulmaa ei ollut perusteltu yhtä vahvasti, kuten useimmissa muissa kommenttikirjeissä. Etuoikeutettujen ja tuottajien ryhmään kuuluva Air New Zealand oli ilmaissut myönteisyytensä kannattamalla standardia yleisellä tasolla. Kuitenkin kommenttikirjeessä oli esitetty useita huolenaiheita liittyen muun muassa valuuttamuuntoerojen vaikutuksista sekä sopimuksen keston määrittelystä, joten tämän näkemyksen puolesta tulkittiin, että suhtautuminen standardiin on loppujen lopuksi enemmän negatiivinen kuin positiivinen.

Suurin osa vaikuttajatahoista oli yhtä mieltä, että IAS 17 kaipaa muutoksia ja täsmennyistä. Yleisesti ottaen IFRS 16 -standardille siis tarve oli myös kommentoijien mielestä ja kannattivat siten kommenttikirjeissään uuden tilinpäätösstandardin asettamista. Kuitenkin vuonna 2010 julkaistun standardiluonnoksen sisältämät varsinaiset komponentit eivät saaneet kannatusta. Useimmissa kommenttikirjeissä nousi esille huoli liittyen standardin implementoinnin monimutkaisuudesta sekä siitä aiheutuvista merkittävistä kustannuksista. Merkittävien kustannuksien vuoksi saavutetun informaatiohyödyn ei katsottu olevan riittävä ja useampi kommentoijataho kehottikin IASB:ia vielä täsmentämään luonnostaan ennen kuin standardi julkaistaan lopullisesti. Lisäksi useat kommentoijat osoittivat huolensa koskien vertailukelpoisuuden puutteellisuutta, joka syntyy, kun tehdään arvionvaraisia kirjauksia esimerkiksi tulevaisuuden muuttuvia vuokria laskettaessa.

Taulukossa 4. esitellään vuoden 2013 kommentointiajanjakson tulokset harkitun näytteen osalta. Taulukko on lajiteltu siten, että osittain ja lähes täysin ehdotetun standardin puolesta lobanneet vaikuttajatahot ovat järjestyksessään ensimmäisenä. Vuoteen 2010 verrattuna kannanotot olivat lähes yhtä vastaan. Kuten aiemmissakin kommenteissa, myös 2013 kirjeissä oltiin pääasiallisesti edelleen yhtä mieltä, että IAS 17 kaipaa muutosta ja vuokrasopimuksien tunnistamista taseella kannatetaan. Kuitenkin lähes jokaista IASB:n ehdottamaa standardin komponenttia kohtaan oli esitetty kritiikkiä.

Taulukko 4. Vuonna 2013 kommenttikirjeiden lähettäneiden intressiryhmien kannanotot

Vaikuttajataho	Toimiala	Intressiryhmäluokittelu		Lobbaaminen	
	Lentoliikenne (L) / Vähittäiskauppa (V) / Tilintarkastus (TT) / Virastot/järjestöt (VJ)	Etuoikeutettu (E) / Keski-suuri (K) / Latentti (L)	Tuottajaryhmä (T) / Kuluttajaryhmä (K) / Altruistinen ryhmä (A)	Ehdotetun standardin puolesta	Ehdotettua standardia vastaan
Walmart	V	E	T	(x)	x
The Missouri Society of CPAs	VJ	L	A	(x)	x
PricewaterhouseCoopers	TT	K	A	(x)	x
BDO	TT	K	A	(x)	x
Air Canada	L	E	T	(x)	x
Malaysian Accounting Standards Board	VJ	L	A	x	(x)
Air China	L	E	T		x
TUI	L	E	T		x
Delta AirLines	L	E	T		x
Qatar Airways	L	E	T		x
Woolworths	V	E	T		x
Tesco	V	E	T		x
Inditex Group	V	E	T		x
Toys "R" Us	V	E	T		x
KPMG	TT	K	A		x
Deloitte	TT	K	A		x
Ernst & Young	TT	K	A		x
China Accounting Standards Committee	VJ	L	A		x
Institute of Singapore Chartered Accountants	VJ	L	A		x
The New Jersey Society of CPAs	VJ	L	A		x

Etuoikeutetuista Walmart ja Air Canada olivat osittain standardin puolesta. Walmart kehotti IASB:ia erityisesti täsmentämään useita seikkoja liittyen vuokralle antajan kirjanpito-käsittelyyn, mutta tehtyjen täsmennyksien kanssa hyväksyisivät standardin. Air Canadan kirjeessä oli osoitettu olevan osittain samaa mieltä komponenteista, mutta toivoivat täsmennyksiä. Erityistä huolta Air Canadan puolesta oli osoitettu myös vuokralle ottajan kirjanpito-käsittelystä. Walmartin ja Air Canadan kaltaisesti suurin osa muistakin kommentoijista esitti huomattavaa kritiikkiä liittyen vuokralle ottajan kirjanpito-käsittelyyn ehdotetusta mallista, jossa vuokrasopimuksien käsittely jaetaan kahteen eri tyyppiin. Kyseinen jaottelumalli oli kommentoijien mielestä liian monimutkainen ja sen toteuttamisesta aiheutuisi kohtuuttomasti kustannuksia.

Latenteista osittain samaa mieltä oli The Missouri Society of Certified Public Accountants -järjestö ja lähes täysin samaa mieltä Malaysian Accounting Standards Board. Mis-

sourilainen järjestö kommentoi olevansa luonnosrungosta ja vuokrasopimusten tunnistamisessa taseessa samaa mieltä. Kuitenkin he katsovat, että komponenttien monimutkaisuus ja siitä aiheutuvat merkittävät kustannukset ylittävät standardilla saavutetut edut merkittävästi. Tämä näkökulma toistui myös useimmissa läpikäydyissä kommenttikirjeissä. Edellä mainittu kirjanpidon jaottelumalli itsessään sekä pelkästään toisen tyypin (Type B) toteuttaminen koettiin olevan haasteellista ja kallista. Malaysian Accounting Standards Board -virasto kommentoi pääasiallisesti olevan standardin puolesta sekä yhtä mieltä useasta komponentista, mutta yleisen kannan mukaisesti oli huolissaan täytäntöönpanon aiheutuvista merkittävistä ja jopa tarpeettomista kustannuksista, jotka erityisesti tuntuvat yksityisesti omistetuissa yhtiöissä. Malaysian Accounting Standards Board kuitenkin huomautti, että sekä vuokralle antajan että vuokralle ottajan kirjanpitomallit ovat tarpeettoman monimutkaiset.

Myös kaksi tilintarkastusyhteisöä oli osittain samaa mieltä vuonna 2013 ehdotetusta standardiluonnoksesta. Molemmat yhteisöt ilmaisivat olevansa yhtä mieltä ehdotetun standardin peruseriaa-asteista sekä osittain samaa mieltä muutamasta standardin sisältöä koskevasta komponentista. Yleistä mielipidettä mukaillen kumpikaan tilintarkastusyhteisöistä ei kannata vuokralle ottajan kirjanpitomallin jaottelua kahteen tyyppiin. Molemmat olivat osittain samaa mieltä muun muassa vuokrasopimuksia, jotka sisältävät optiokauden, sekä muuttuvia vuokria koskevista komponenteista. BDO oli myös osittain yhtä mieltä PricewaterhouseCoopersin kanssa vuokrasopimuksen määritelmästä, mutta BDO halusi täsmennystä vuokrakohteen määräysoikeuteen. Parannusehdotuksia molempien tilintarkastusyhteisöjen osalta oli esitetty muun muassa käsitteistön täsmentämiseksi ja mallien yksinkertaistamiseksi.

4.3 Lobbauksen ajankohta ja sen merkitys

Harkittuun näytteeseen valikoituneet kommenttikirjeet edustivat kaikki myöhäistä lobbauksista. Lähes kaikki kommenttikirjeet olivat lähetetty kommentointijakson viimeisen kahden viikon aikana. Taulukot 5. ja 6. havainnollistavat kommenttikirjeiden lähetysajankohtia intressiryhmittäin. Selvennyksen vuoksi molemmista taulukoista on poistettu toimialaluokitteluiden sarake sekä ajanjaksot, jolloin kommenttikirjeitä ei ole saapunut. Li-

säksi taulukot ovat lajiteltu siten, että muulloin kuin kommentointijakson viimeisen kahden viikon aikana lähettäneet vaikuttajatahot ovat järjestyksessään ensimmäisenä. Taulukossa 5. on esitetty vuonna 2010 lähetettyjen kirjeiden ajankohdan jakauma.

Taulukko 5. Vuonna 2010 lähetettyjen kommenttikirjeiden ajankohdat.

Vaikuttajataho	Intressiryhmäluokittelu		Lobbaamisen ajankohta			
	Etuoiikeutettu (E) / Keskiuuri (K) / Latentti (L)	Tuottajaryhmä (T) / Kuluttajaryhmä (K) / Altruistinen ryhmä (A)	1.10.–31.10.2010	1.11.–30.11.2010	1.12.–15.12.2010	ei päivämäärää
PricewaterhouseCoopers	K	A		x		
Cathay Pacific Airways	E	T	x			
Asiana Airlines	E	T				x
IATA	E	A / (T)			x	
Air New Zealand	E	T			x	
British Airways	E	T			x	
J Sainsbury	E	T			x	
Woolworths	E	T			x	
Wesfarmers	E	T			x	
Tesco	E	T			x	
Inditex Group	E	T			x	
Ernst & Young	K	A			x	
Deloitte	K	A			x	
KPMG	K	A			x	
Grant Thornton	K	A			x	
The Italian Accounting Organisation	L	A			x	
Accounting Standards Council Singapore	L	A			x	
The Georgia Society of CPAs	L	A			x	
Accounting Standards Board Canada	L	A			x	
The South African Institute of Chartered Accountants	L	A			x	

Taulukosta 5. havaitaan, että PricewaterhouseCoopers ja Pacific Airways ovat ainoat kaksi vaikuttajatahoa, jotka eivät varmuudella lähettäneet kommenttikirjettään vuoden 2010 kommentointijakson viimeisen kahden viikon aikana. Kummallakaan vaikuttajataholla ei ole mitään yhteistä intressiryhmäluokitteluiden puolesta. Asiana Airlinesin lähettämässä kirjeessä ei ollut päivämäärää merkitty, joten kyseisen tahon osalta lobbausajan-kohtaa ei voida varmuudella määritellä.

Taulukko 6. Vuonna 2013 lähetettyjen kommenttikirjeiden ajankohdat.

Vaikuttajataho	Intressiryhmäluokittelu		Lobbaamisen ajankohta	
	Etuoikeutettu (E) / Keskisuuri (K) / Latentti (L)	Tuottajaryhmä (T) / Kuluttajaryhmä (K) / Altruistinen ryhmä (A)	1.9.–13.9.2013	ei päivämäärää
Delta AirLines	E	T		x
Institute of Singapore Chartered Accountants	L	A		x
Walmart	E	T	x	
The Missouri Society of CPAs	L	A	x	
PricewaterhouseCoopers	K	A	x	
BDO	K	A	x	
Air Canada	E	T	x	
Malaysian Accounting Standards Board	L	A	x	
Air China	E	T	x	
TUI	E	T	x	
Qatar Airways	E	T	x	
Woolworths	E	T	x	
Tesco	E	T	x	
Inditex Group	E	T	x	
Toys "R" Us	E	T	x	
KPMG	K	A	x	
Deloitte	K	A	x	
Ernst & Young	K	A	x	
China Accounting Standards Committee	L	A	x	
The New Jersey Society of CPAs	L	A	x	

Taulukossa 6. on esitetty harkitun näytteen kommenttikirjeiden lähetysajankohdat vuonna 2013. Kyseisenä ajankohtana kaikki kommenttikirjeet lukuun ottamatta kahta poikkeusta olivat lähetetty kommentointijakson viimeisen kahden viikon aikana. Delta AirLinesin ja Institute of Singapore Chartered Accountantsin kirjeiden lähettämisaikaa ei saatu tutkimuksen tietoon, koska kyseiset tahot eivät olleet merkinneet päivämäärää kommenttikirjeisiinsä.

5 JOHTOPÄÄTÖKSET JA EHDOTUKSET JATKOTUTKIMUKSILLE

Tässä pääluvussa esitellään johtopäätöksiä, jotka tehtiin tutkimuksen tuloksista sekä jatkotutkimusehdotuksia. Johtopäätöksiä käsitellään ensimmäisessä alaluvussa ja niitä esitetään tutkimuskysymyksiin vastaten. Johtopäätösten esittelyssä on pyritty huomioimaan tutkielman erityispiirteet ja rajaukset. Toisessa alaluvussa on pohdittu jatkotutkimusmahdollisuuksia, joista ajatukset syntyivät muun muassa tutkimuksessa tehtyjen rajausten perusteella.

5.1 Johtopäätökset tutkimustuloksista

Lähes jokaisen kommentoitavana olleen IFRS 16 -standardin komponentin kohdalla havaittiin tuloksia käsitellessä, että kommenttikirjeissä tapahtuneella lobbauksella oli vaikutusta. Johtopäätöksenä ja vastauksena varsinaiseen tutkimuskysymykseen voidaankin esittää, että lobbaus vaikutti IFRS 16 -standardin asettamiseen. Koska vertailussa käytettiin apuna IFRS Foundationin julkaisemaa yhteenvetodokumenttia, on huomioitava, että saadut tulokset lobbauksen vaikutuksesta standardin asettamiseen eivät suoraan indikoit tähän tutkimukseen valikoituja intressiryhmien kannanottoja ja niiden vaikutusta. Yhteenvetodokumentissa on kaikkien saatujen kommenttikirjeiden kanta, kun taas tässä tutkimuksessa on valittu tarkoituksenmukaisesti tietyt intressiryhmät ja niiden osalta vain harkinnanvaraisen näytteen kanta on tutkittu. Lisäksi yhteenvetodokumentissa ei kerrota määrällisesti, kuinka monta kommenttikirjeen lähettäjää oli puolesta tai vastaan, joten tämän perusteella ei ole yleistettävissä vaikuttiko enemmistön tai jonkun tietyn intressiryhmän lobbaus erityisesti.

Kaikki harkittuun näytteeseen valikoituneet kommenttikirjeet osoittivat kritiikkiä jollain tasolla IASB:n julkaisemia standardiluonnoksia kohtaan. Molempina vuosina selkeä enemmistö oli täysin vastaan. Kirjeiden sisältämä lobbaus oli hyvin suoraviivaista, mikä

on Jaatisen (1999) tyypillistä vaikuttamisen keinoille, ja argumentteja oli perusteltu monipuolisesti muun muassa esimerkkien avulla. Satunnaiset kannat luonnosten puolesta olivat selkeästi vähäisempiä. Myös ne tahot, jotka esittivät enemmän kantoja luonnosten puolesta, yhtyivät yleisesti esitettyihin kritiikkimielipiteisiin. Kommentoijien joukosta ei täten kumpanakaan vuonna erottunut selkeästi tiettyä intressiryhmää, jonka kannan erityisesti voitaisiin katsoa vaikuttaneen lobbauksen onnistumiseen. Käytännössä saatujen tulosten valossa kaikki, jotka esittivät kommentteja standardiluonnoksia vastaan, onnistuivat lobbauksessaan. Vastauksena ensimmäiseen alakysymykseen voitaneen sanoa, että intressiryhmällä ei havaittu olevan vaikutusta lobbauksen onnistumiseen. Tämä intressiryhmien vaikutukseen liittyvä tulos on myös linjassa luvussa 4.1 esiteltyihin tuloksiin. Kuitenkin on huomioitava, että kommenttikirjeiden sisältämien argumenttien muuttaminen taulukoitavaan muotoon on tämän tutkimuksen tekijän tulkinta ja näkemys. Toisenlaiset tulkinnat olisivat voineet johtaa toisenlaisiin tuloksiin, kuten tutkimuksen luotettavuutta käsittelevässä luvussa 3.3 todettiin.

Lobbauksen ajankohdasta saadut tulokset harkitun näytteen osalta olivat jopa hämmästyttävän samankaltaisia keskenään ja täysin vastoin Suttonin (1984) esittämää oletusta, jonka mukaan tehokas lobbaaja pyrkisi vaikuttamaan sääntelijään standardinasettamisprosessin varhaisessa vaiheessa. Tämän tutkimuksen tulokset lobbausajankohdasta mukailivatkin George Georgioun (2004) tutkimuksen tuloksia. Georgioun tutkimuksen mukaan yritykset eivät näytä keskittyvän lobbaukseen asettamisprosessin varhaisissa vaiheissa. Toisaalta Jaatisen (1999) mukaan lobbauksen ajankohdalla on merkitystä silloin, kun lobbaaja käyttää kilpailun keinoja. Tutkimuksen tapauksessa kilpailun keinot eivät välttämättä ole relevantteja, koska kommentoinnille oli määritetty ajanjakso etukäteen ja pyrkimyksenä ei suoranaisesti ole kilpailla muita vastaan, vaan vaikuttaa suoraviivaisesti standardinasettajaan oman näkemyksen osalta. Kilpailua voi toki ajatella tapahtuvan ylemmän tason vaikuttajatahojen, kuten esimerkiksi sijoittajien ja yhtiöiden hallitusten välillä. Kuitenkin edellä mainituin perustein voidaan katsoa, että tavoitteen saavuttamisen kannalta on järkevämpää panostaa kirjeen sisältöön kuin aikaiseen kirjeen lähettämiseen, kun otetaan huomioon lobbauksen kohde ja asetettavan standardin monimutkaisuus.

Vastauksena toiseen alakysymykseen voidaan esittää, että lobbausta tapahtui eniten erittäin myöhäisessä vaiheessa kommentointijaksoja harkitun näytteen osalta. Kuten tuloksissa todettua lähes kaikki harkittuun näytteeseen valikoituneet kirjeet olivat lähetetty kommentointijaksojen viimeisen kahden viikon aikana. Lisäksi lähes kaikki kommentoijat loebasivat ehdotettuja standardeja vastaan. Koska tutkittujen kirjeiden argumenttisällön ja lähetyssajankohtien osalta ei ollut juurikaan hajontaa, on vaikea näyttää tutkimuksen perusteella, että lobbauksen ajankohdan ja lobbauksen onnistumisen välillä olisi selkeä syy-seuraus-suhde olemassa. Täten kolmanteen alakysymykseen voidaan todeta, että lobbauksen ajankohdalla ei havaittu tehdyn tutkimuksen perusteella olevan yhteyttä lobbauksen onnistumiseen.

Tässä tutkimuksessa on kuitenkin huomioitava, että kansainvälisten tilinpäätösstandardien asettamisprotokollan mukaisesti kommentointijaksot ovat IASB:n määrittämiä. Näin ollen vaikuttajatahot ovat saattaneet olettaa, että heidän kommenttinsa käsitellään joka tapauksessa lähettämisaikankohdasta riippumatta. Toisaalta myöhäinen lähettämisaikakohta voi johtua myös siitä, että kommentoijatahot ovat halunneet valmistautua huolella, sillä IFRS 16 -standardin tuomat muutokset ovat merkittäviä monestakin näkökulmasta. Kuten aiemmin tässä luvussa todettua, vaikutuspyrkimyksessä on mielekkäämpää valmistella kannanotot huolella esimerkiksi konsultteja apuna käyttäen, jotta lobbaus olisi tehokasta ja haluttuun lopputulemaan päästäisiin. Lisäksi IASB:n standardiluonnokset sisälsivät monimutkaisia malleja, joiden itsensä sekä niiden vaikutusten ymmärtäminen lie-
nee vaatinut oman aikansa.

5.2 Jatkotutkimusehdotuksia

Tutkimusta jouduttiin rajaamaan toteuttamisen aikana enemmän kuin oli suunnitteluvaiheessa odotettu. Kommenttikirjeiden määrällinen paljous sekä enemmän kuin yhden luonnoksen olemassaolo asettivat haasteita toteuttaa tutkimus siinä laajuudessa kuin alun perin oli ajateltu. Rajausten myötä paljon erilaisia vaikuttamaan pyrkineitä tahoja jäi tutkimuksen ulkopuolelle. Jatkotutkimuksia voisi toteuttaa samaan teemaan liittyen, mutta fokuksessa voisi olla esimerkiksi vuokralle antajat, sijoittajat sekä luotonantajat. Tässä tutkimuksessa käytettyä julkisen vallan teorian mukaista intressiryhmäluokittelua voisi soveltaa myös näihin vaikuttajatahoihin. IFRS 16 -standardia edeltäneissä luonnoksissa

havaittiin olevan paljon erilaisia ehdotuksia myös vuokralle antajan kirjanpitomalleista. Näin ollen monet pääasiallisesti vuokratoiminnalla liikevaihtonsa ansaitsevat yhtiöt ovat lähettäneet kommenttikirjeitä IASB:lle. Vuokralle antajiakin voisi lajitella toimialakoh-
taisesti, sillä kommenttikirjeitä lajitellessa havaittiin, että esimerkiksi useat kiinteistöjä omistavat ja niitä vuokralle antavat yhteisöt (jotka eivät siis ansaitse liikevaihtoaan pää-
toimisella vuokraamistoiminnalla) olivat kirjeen lähettäneet.

Sijoittajat ovat luvussa 2.1.2 esitetyn Wagenhoferin (2011) tilinpäätössääntelyprosessin (kuva 1.) yksi taso, joten tilinpäätössääntelyn muutokset vaikuttavat myös heihin. IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardin vaikutukset sijoituskohteena olevien yritysten arvonnä-
määrittelyyn voivat olla merkittäviä, joten oletettavasti kyseinen standardi ja sen asetta-
miseen vaikuttaminen ovat sijoittajienkin intressinä. IFRS-standardit ovat myös laadittu
sijoittajien aseman turvaamiseksi, joten olisi mielenkiintoista selvittää, kannattivatko he
standardia vai kokivatko he standardiluonnoksien ehdotukset samalla tavalla monimut-
kaiseksi, kuten tässä tutkielmassa tutkitut vaikuttajatahot kokivat.

Wagenhoferin mallissa sijoittajien kanssa samassa pääomamarkkinoiden portaassa ovat
myös luotonantajat, joten samoin perustein myös heidän kommenttikirjeiden analysointi
olisi mielekästä. IFRS 16 -standardin tuomat muutokset taseeseen ja sitä myötä tilinpää-
töksestä laskettaviin tunnuslukuihin voivat vaikuttaa luoton myöntämiseen. IFRS 16 voi
vaikuttaa merkittävästi muun muassa omavaraisuusasteen tunnuslukuihin. Esimerkiksi,
jos rahoituksen myöntämiseen on luotonantajilla olemassa jonkinlainen protokolla, jossa
raja-arvona pidetään omavaraisuusastetta, voi luotonantajilla potentiaalisia asiakkaita
jäää saamatta. Olisi siis mielenkiintoista tutkia, millaisia kannanottoja luotonantajat esit-
tivät standardiluonnosten kommentointikierroksilla ja havaitaanko niissä yhtäläisyyksiä
esimerkiksi sijoittajien esittämien kannanottojen kanssa.

Tässä tutkielmassa rajattiin myös mahdolliset suullisesti tapahtuneet lobbaustoimet ulko-
puolelle. Voisi olla mielenkiintoista haastatella IFRS 16 -standardin työryhmään (Lease
Accounting Working Group) kuuluneita jäseniä ja selvittää, kuinka paljon he kohtasivat
muuta kuin kirjallista lobbaamista. Haastattelun avulla voitaisiin selvittää, oliko suulli-
sella lobbauksella samanlaista vaikutusta kuin kirjallisella lobbauksella. Lisäksi haastat-
telussa voisi selvittää, kuinka laajasti suullista lobbausta tapahtui koko asettamisprosessin

(2009–2016) aikana. IFRS 16 -standardia on aloitettu soveltamaan vasta tämän tutkielman toteuttamisvuotena 2019. Olisi myös mielenkiintoista selvittää standardiprojektia toteuttaneelta työryhmältä, onko lobbausta tapahtunut vielä soveltamisvuodenkin aikana.

LÄHTEET

Kirjalliset lähteet:

- Baxter, W. T. 2014. *Accounting theory*. Abingdon: Routledge.
- Berry, J. M. 1977. *Lobbying for the People. The Political Behavior of Public Interest Groups*. New Jersey: Princeton University Press.
- Cowell, L. P. 2010. *Modernizing financial regulation*. New York: Nova Science Publisher's.
- Day, R. 2001. The 'Public Interest' in the Context of Accounting Regulation. *Contemporary Issues in Accounting Regulation*, 79–94.
- Eskola, J. & Suoranta, J. 1998. *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*, Tampere: Vastapaino.
- Georgiou, G. 2004. Corporate lobbying on accounting standards: Methods, timing and perceived effectiveness. *Abacus*, 40 (2), 219–237.
- Giner, B & Arce, M. 2012. Lobbying on Accounting Standards: Evidence from IFRS 2 on Share-Based Payments. *European Accounting Review*, 21, 655–691.
- Healy, P. M. & Palepu, K. G. 2001. Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature. *Journal of Accounting and Economics*, 31 (1-3), 405–440.
- Jaatinen, M. 2003. *Lobbaus: Yritys yhteiskunnan vaikuttajana*. Helsinki: Talentum.
- McLean, I. 1987. *Public Choice. An Introduction*. Oxford: Basil Blackwell Ltd.
- Neilimo, K. & Näsi, J. 1980. *Nomoteettinen tutkimusote ja suomalainen yrityksen taloustiede: Tutkimus positivismiin soveltamisesta*. Tampere: Tampereen yliopisto.
- Olson, M. 1971. *The Logic of Collective Action: public goods and the theory of groups*. Cambridge: Harvard University Press.
- Olson, M. 1982. *The Rise and Decline of Nations: economic growth, stagflation and social rigidities*. New Haven: Yale University Press.
- Petacchi, R. 2015. Information asymmetry and capital structure: Evidence from regulation FD. *Journal of Accounting and Economics*, 59 (2-3), 143–162.
- Scott, W. R. 2015. *Financial accounting theory*. 7. painos. Toronto: Pearson.
- Stittle, J. & Wearing, B. 2008. *Financial accounting*. Los Angeles: SAGE Publications
- Sutton, T. G. 1984. Lobbying of accounting standard-setting bodies in the U.K. and the U.S.A: A Downsian analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 9 (1), 81–95.

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2018. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Helsinki: Tammi.

Wagenhofer, A. 2011. Towards a theory of accounting regulation: A discussion of the politics of disclosure regulation along the economic cycle. *Journal of Accounting and Economics*, 52 (2-3), 228–234.

Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. 1978. Towards a positive theory of the determination of accounting standards. *The Accounting Review*, 53 (1), 112–134.

Digitaaliset lähteet:

Deloitte Global Services Limited. 2012. Switching Channels. Global Powers of Retailing 2012. https://www.centromarca.pt/folder/conteudo/705_GPR_2012.pdf. Haettu 14.10.2019.

Deloitte Touche Tomatshu Limited. 2015. Global Powers of Retailing 2015. Embracing innovation. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Consumer-Business/gx-cb-global-powers-of-retailing.pdf>. Haettu 14.10.2019.

Finanssivalvonta. 2018. IFRS-sääntely. IFRS. Liikkeeseenlaskijat ja sijoittajat. <https://www.finanssivalvonta.fi/paaomamarkkinat/liikkeeseenlaskijat-ja-sijoittajat/ifrs/ifrs-saantely/>. Haettu 2.8.2019.

Forbes. 2019. The World's Largest Public Companies. <https://www.forbes.com/global2000/list/#industry:Airline>. Haettu 14.10.2019.

Holyoke, T. T. 2016. Interest Groups and Lobbying: Pursuing Political Interests in America, Routledge. ProQuest Ebook Central. <http://ebookcentral.proquest.com/lib/tampere/detail.action?docID=1777120>. Haettu 12.7.2019.

IATA. 2018. Summary of Passenger and Freight Traffic. <https://www.iata.org/docx/WATS-industry-infographic.pdf>. Haettu 14.10.2019.

IATA. N.d. IATA Members. About us. <https://www.iata.org/about/members/Pages/index.aspx>. Haettu 14.10.2019.

IFRS Foundation. 2010. Leases – Exposure Draft. <https://www.ifrs.org/-/media/project/leases/exposure-draft/published-documents/ed-leases-august-2010.pdf>. Haettu 17.9.2019.

IFRS Foundation. 2013. Leases – Exposure Draft. <https://www.ifrs.org/-/media/project/leases/revised-ed/published-documents/ed-leases-may-2013.pdf>. Haettu 17.9.2019.

IFRS Foundation. 2016a. IFRS 16 Vuokrasopimukset. <https://www.stakatemiaonline.fi/tuote/ifrs-16-vuokrasopimukset>. Haettu 28.6.2019.

- IFRS Foundation. 2016b. Due Process Handbook. <https://www.ifrs.org/-/media/feature/about-us/legal-and-governance/constitution-docs/due-process-handbook.pdf?la=en>. Haettu 4.7.2019.
- IFRS Foundation. 2016c. IFRS 16 Leases – Project Summary and Feedback Statement. <https://www.ifrs.org/-/media/project/leases/ifrs/published-documents/ifrs16-project-summary.pdf>. Haettu 17.9.2019.
- IFRS Foundation. n.d. IAS 17 Leases. About. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-17-leases/>. Haettu 18.9.2019.
- IFRS Foundation. n.d. Completed projects. Projects. <https://www.ifrs.org/projects/completed-projects/> Haettu 17.9.2019.
- IFRS Foundation. n.d. History. Who we are. <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/#history>. Haettu 2.8.2019.
- IFRS Foundation. n.d. Leases. Project History. Projects. <https://www.ifrs.org/projects/2016/ifrs-16-leases/#project-history>. Haettu 18.9.2019.
- Inderes. 2019. IFRS 16 -standardin käyttöönoton vaikutuksissa toimialakohtaisia eroja. <https://www.inderes.fi/fi/uutiset/ifrs-16-standardin-kayttoonoton-vaikutuksissa-toimialakohtaisia-eroja>. Haettu 17.9.2019.
- Jaatinen, M. 1999. Lobbying Political Issues. A Contingency Model of Effective Lobbying Strategies. Helsingin yliopiston verkkojulkaisut. <http://ethesis.helsinki.fi/julkaisut/val/viest/vk/jaatinen/>. Haettu 4.7.2019.
- Kovero, J. 2018. IFRS 16 vaikuttaa listattujen ja listaamattomien yritysten arvoon. Talouselämä, 26.9.2018. <https://www.talouselama.fi/kumppaniblogit/bdo/ifrs-16-vaikuttaa-listattujen-ja-listaamattomien-yritysten-arvoon/167d7f5c-cc2e-304d-8d1f-8a946eb6e390>. Haettu 12.9.2018.
- PricewaterhouseCoopers Oy. 2016a. In-depth – Ajankohtaista taloudellisesta raportoinnista. IFRS 16 - uusi aikakausi vuokrasopimusten kirjanpitokäsittelyssä. <https://www.pwc.fi/fi/ifrs-julkaisut/tiedostot/in-depth-ifrs-16-vuokrasopimuksissa-022016.pdf>. Haettu 28.6.2019.
- PricewaterhouseCoopers. 2018. In-depth – A look at current financial reporting issues. Retail and consumer (‘R&C’) industry supplement for IFRS 16 ‘Leases’. <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-16/retail-and-consumer-ifrs-16-leases.pdf>. Haettu 17.9.2019.
- Roese, B. & Kroner, M. 2016. An industry focus on the impact of IFRS 16 – Airlines. PwC In the Spotlight. <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-16/ifrs-16-implications-for-the-airlines-industry.pdf>. Haettu 17.9.2019.
- Tilastokeskus. 2008. Toimialaluokitukset. <http://www.stat.fi/meta/luokitukset/toimiala/001-2008/index.html>. Haettu 18.9.2019.

LIITTEET

Liite 1: Virastojen ja järjestöjen kommenttikirjeet numeroittain ja otokset

2010	2013	Otokset	
10087	10988	2010:	2013:
10118	10995	9426	2451
10151	11018	9203	2464
10161	11025	9130	11319
10264	11037	10641	11072
10280	11068	9288	11089
10307	11072		
10378	11080		
10385	11089		
10418	11129		
10436	11133		
10437	11151		
10519	11163		
10528	11204		
10544	11217		
10640	11227		
10641	11294		
10642	11299		
10648	11302		
10650	11304		
10654	11305		
10688	11309		
10691	11310		
10696	11317		
10709	11319		
10828	11324		
10832	2168		
10852	2213		
10868	2249		
10873	2346		
10876	2356		
10886	2377		
10889	2435		
10925	2439		
8791	2450		
8798	2451		
8801	2455		
8810	2457		
8843	2464		
8858	2476		
8859	2488		
8875	2492		
8926	2494		
8932	2501		
8965	2506		
9036	2513		
9066	2516		
9130	2528		
9131	2561		
9163	2566		
9199	2569		
9203	2571		
9288	2585		
9343	2589		
9397	2599		
9426	7589		
9442			
9450			
9455			
9698			
9707			
9786			
9922			
9929			

Liite 2: Analyysirunko täytettynä vuoden 2010 kommenttikirjeiden perusteella

	Toimiala	Intressiryhmäluokittelu		Lobbaaminen		Lobbaamisen ajankohta					
Vaikuttajataho	Lentoliikenne (L) / Vähittäiskauppa (V) / Tilintarkastus (TT) / Virastot/järjestöt (VJ)	Ehvoikeutettu (E) / Keskisumari (K) / Lateutti (L)	Tuottajaryhmä (T) / Kuluttajaryhmä (K) / Altruistinen ryhmä (A)	Ehdotetun standardin puolesta	Ehdotettua standardia vastaan	17.8.–31.8.2010	1.9.–30.9.2010	1.10.–31.10.2010	1.11.–30.11.2010	1.12.–15.12.2010	ei päivämäärää
Cathay Pacific Airways	L	E	T		x			x			
Asiana Airlines	L	E	T		x						x
IATA	L	E	A / (T)		x					x	
Air New Zealand	L	E	T	(x)	x					x	
British Airways	L	E	T		x					x	
J Sainsbury	V	E	T		x					x	
Woolworths	V	E	T		x					x	
Wesfarmers	V	E	T		x					x	
Tesco	V	E	T		x					x	
Inditex Group	V	E	T		x					x	
PricewaterhouseCoopers	TT	K	A		x				x		
Ernst & Young	TT	K	A		x					x	
Deloitte	TT	K	A		x					x	
KPMG	TT	K	A		x					x	
Grant Thornton	TT	K	A		x					x	
The Italian Accounting Organisation	VJ	L	A		x					x	
Accounting Standards Council Singapore	VJ	L	A		x					x	
The Georgia Society of CPAs	VJ	L	A		x					x	
Accounting Standards Board Canada	VJ	L	A		x					x	
The South African Institute of Chartered Accountants	VJ	L	A	x	(x)					x	

Liite 3: Analyysirunko täytettynä vuoden 2013 kommenttikirjeiden perusteella

Vaikuttajataho	Toimiala Lentoliikenne (L) / Välihuonekauppa (V) / Tilintarkastus (TT) / Virastot/järjestöt (VJ)	Intressiryhmäluokittelu		Lobbaaminen		Lobbaamisen ajankohta					
		Etuoikeutettu (E) / Keskeinen (K) / Latentti (L)	Tuottajaryhmä (T) / Kuluttajaryhmä (K) / Altruistinen ryhmä (A)	Ehdotetun standardin puolesta	Ehdotettua standardia vastaan	16.5.–31.5.2013	1.6.–30.6.2013	1.7.–31.8.2013	1.8.–31.8.2013	1.9.–13.9.2013	ei päivämäärää
Walmart	V	E	T	(x)	x					x	
The Missouri Society of CPAs	VJ	L	A	(x)	x					x	
Air China	L	E	T		x					x	
TUI	L	E	T		x					x	
Delta AirLines	L	E	T		x						x
Qatar Airways	L	E	T		x					x	
Woolworths	V	E	T		x					x	
Tesco	V	E	T		x					x	
Inditex Group	V	E	T		x					x	
Toys "R" Us	V	E	T		x					x	
KPMG	TT	K	A		x					x	
Deloitte	TT	K	A		x					x	
Ernst & Young	TT	K	A		x					x	
China Accounting Standards Committee	VJ	L	A		x					x	
Institute of Singapore Chartered Accountants	VJ	L	A		x						x
The New Jersey Society of CPAs	VJ	L	A		x					x	
PricewaterhouseCoopers	TT	K	A	x	(x)					x	
BDO	TT	K	A	x	(x)					x	
Malaysian Accounting Standards Board	VJ	L	A	x	(x)					x	
Air Canada	L	E	T	x						x	

